



Roj: **STS 4894/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4894**

Id Cendoj: **28079130022024100301**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/10/2024**

Nº de Recurso: **1635/2023**

Nº de Resolución: **1573/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 11-03-2019,**
SAN 5537/2022,
ATS 14569/2023,
STS 4894/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.573/2024

Fecha de sentencia: 09/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1635/2023**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/09/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: **1635/2023**

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1573/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **1635/2023**, interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de **HAVAS MANAGEMENT ESPAÑA, SLU**, contra la sentencia de 9 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 570/2019.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 9 de diciembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 570/20 19 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2013.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por HAVAS MANAGEMENT ESPAÑA, S.L.U., representado por la procuradora doña Inés Tascón Herrero contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 11 de marzo de 2019, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa 00/01606/2016 interpuesta contra el Acuerdo de liquidación A23/72618491 dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 2 de febrero de 2016, anulando parcialmente las resoluciones recurridas por no ser conformes al ordenamiento jurídico en los términos señalados en el último fundamento jurídico. Sin costas" (sic).

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de HAVAS MANAGEMENT ESPAÑA, S.L.U., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 18.2 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de idéntico contenido que el actual artículo 39.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).

(ii) El artículo 9.3 de la Constitución española (CE) en relación con el principio de seguridad jurídica, buena administración, buena fe y confianza legítima, y los artículos 103.1 CE y 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), en torno a los principios de coordinación y unicidad de la Administración.

(iii) El artículo 35 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), que tenía análoga regulación que el actual artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

(iv) Los artículos 1, 2, 5 y 9 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, que regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.



(v) El artículo 24 CE en relación con el principio de contradicción, el artículo 61, apartados 3, 4 y 5 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) y los artículos 346, 347 y 435.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

2. La Sala de instancia, por auto de 21 de febrero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la mercantil Havas Management España, S.L.U., como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 26 de octubre de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] **2.1.** *Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático -dependencia interna de la propia AEAT-, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.*

2.2. *Dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreta, la unidad informática mencionada.*

2.3. *En relación con las preguntas anteriores, determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso.*

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre y 2 y 9 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en la representación ya acreditada de Havas Management España, S.L.U., interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 19 de diciembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce que la controversia aquí planteada se centra en determinar si la Administración tributaria ("AEAT") puede negar la deducción por Innovación Tecnológica ("IT"), al entrar a calificar los proyectos que pueden dar lugar a dicha deducción, en contra de lo expresado previamente por otro órgano de la misma Administración, en este caso el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad ("MINECO"), que tiene encomendada expresamente la competencia para realizar dicha calificación científico-tecnológica. Precisamente, para tener la certeza de que se tendrá derecho a disfrutar de la deducción, los contribuyentes solicitan al MINECO un Informe Motivado, siguiendo el procedimiento establecido en el Real Decreto 1432/2003, que desarrolla reglamentariamente lo dispuesto en el art. 35.2, 3 y 4 a) del texto refundido de la Ley del IS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS").

Sostiene que ha defendido en instancias previas que la AEAT, de acuerdo con lo dispuesto en la norma, lo único que podía hacer era discutir la realidad de los gastos de la base de la deducción (y su posible vinculación con los proyectos), pero no cuestionar si los proyectos, que ya habían sido calificados como IT, constituyen o no una novedad o si se deben calificar como " *diseño industrial o ingeniería de procesos de producción*" a efectos de la deducción, puesto que dicha calificación ya ha sido realizada por el Ministerio competente. Incide, por tanto, en el hecho de que no era posible que la AEAT contradijera lo concluido por el MINECO (que también pertenece a la Administración General del Estado) que es la competente en la materia, con carácter previo, en un Informe que tiene la calificación de vinculante para la AEAT según la normativa tributaria.

Frente a ello, la Sentencia impugnada considera que los Informes Vinculantes emitidos por el MINECO únicamente califican el proyecto como IT, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado a) del art. 35.2 TRLIS pero, a su entender, dicha calificación no es óbice para que la AEAT realice una "calificación" adicional de dichos proyectos, excluyendo aquellos que no entren dentro de los que se identifican en la letra b) del art. 35.2 (que se refiere a la base de la deducción) y compruebe si tienen o no la calificación de " *diseño industrial o*



procesos de producción". La AN concluye que los gastos relativos a proyectos de *software* no deben formar parte de la base de deducción, al no cumplir los requisitos establecidos en el mencionado art. 35.2 b) TRLIS (y, en particular, en su apartado 2º de "*diseño industrial o ingeniería de procesos de producción*"). Dicha conclusión la alcanza, según indica, cambiando su criterio previo (fijado en las Sentencias de 12 de mayo, 1 de julio y 7 de julio de 2021 - rec. 1087/2017, 120/2018 y 286/2018-), que justifica remitiéndose a su Sentencia de fecha 23 de noviembre de 2022 -rec. 637/2019- (la cual no era pública cuando le fue notificada a la recurrente la que es objeto de impugnación).

La AN alcanza esa conclusión sobre la base de una prueba (un informe del EAI distinto del obrante en autos) y de las valoraciones científico-tecnológicas de un "*experto en gestión de procesos de negocio*", a los que esta parte no tuvo acceso, lo cual, como se indicará, genera indefensión a mi representada y colisiona con su derecho a obtener una tutela judicial efectiva (art. 24 de la Constitución Española -"CE"-).

Alega que los apartados 2, 3 y 4 del art. 35 TRLIS y el reglamento que lo desarrolla, el RD 1432/2003, son infringidos por la Sentencia impugnada, pues no han sido interpretados teniendo en cuenta los principios de seguridad jurídica (regulado en el art. 9.3 CE), buena administración, buena fe, confianza legítima y buena regulación. Todo ello de conformidad con el espíritu y finalidad de la norma (de acuerdo con el art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -"LGT"- y 3.1 del Código Civil). Señala que desde el momento en que el Ministerio competente califica la actividad como IT, "[...] ya no debería existir discusión adicional, pues se ha generado el derecho a la deducción, tal y como reconoce el art. 35.2. Una interpretación distinta vaciaría de contenido lo dispuesto en el primer párrafo del art. 35.2 TRLIS y en su apartado a), así como el propio Informe Vinculante del MINECO".

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 del RD, en los informes que emita el Ministerio competente se podrán calificar los "*gastos e inversiones asociados*" a las actividades en cuestión. Es decir, los informes realizan ya esa calificación de los gastos a la que se refiere el apartado 2 b) del artículo 35 TRLIS (relativo a la base de la deducción), siendo esta la única interpretación posible del art. 9 del RD 1432/2003.

Afirma que en los supuestos en los que exista un Informe Motivado de MINECO, únicamente corresponderá a la AEAT la inspección y control de los gastos que forman la base de la deducción, esto es, si son reales, están debidamente documentados, están afectos a la actividad y ajustados a la normativa fiscal vigente; pero no la determinación de si las actividades se consideran IT ni su calificación a efectos de lo dispuesto en el art. 35.2 TRLIS. Los Informes Vinculantes del MINECO precisamente tienen como finalidad dar seguridad jurídica, certeza y confianza a los inversores, de tal manera que conozcan, de antemano, que van a tener derecho a la deducción, tal y como señala expresamente el RD en su preámbulo.

Alega que los Informes Motivados obtenidos por la recurrente, referidos tanto a la naturaleza de la actividad, como a los gastos a ella asociados, le generó un auténtico derecho subjetivo. Cita la STS de 14 de julio de 2021 (recurso de casación número 2532/2020). Esgrime que si los informes motivados, que vinculan a la Administración tributaria, y que se obtienen tras un riguroso procedimiento establecido en la norma, no permitieran conocer que se tiene derecho a dicha deducción no tendría sentido su obtención para el contribuyente. Con la interpretación que hace la AN, dicho Informe queda vacío de contenido, pues la AEAT puede, a posteriori, entender que no forma parte de la base de la deducción ningún gasto (cuestionando, *de facto*, la calificación del proyecto realizada por la Administración competente), al no estar dentro de los definidos en el apartado 2 del art. 35 TRLIS.

Añade que la falta de seguridad jurídica, además, puede provocar la deslocalización de la actividad de I+D+i que, precisamente, se pretende fomentar mediante el establecimiento de las deducciones contempladas en el art. 35 TRLIS (actual LIS).

Adicionalmente, señala que la Sentencia impugnada no resulta ajustada a Derecho por cuanto conduce al resultado de que la AEAT podría contradecir lo ya dicho por otro órgano de la misma Administración del Estado (MINECO), que es el competente para calificar tecnológicamente los proyectos de IT. Trae a colación lo dispuesto en el art. 39.4 LPAC.

Concluye que, toda vez que el MINECO es el órgano competente para calificar los proyectos (ex art. 35.4 TRLIS) y se ha pronunciado sobre la calificación como IT de los proyectos, señalando y calificando los gastos que pueden formar parte de la base de la deducción fiscal, al entender que son "*diseño industrial o ingeniería de producción*", el resto de entes que conforman la Administración (incluida la AEAT) han de respetar dicho pronunciamiento. Invoca también la vulneración de los principios de coordinación y personalidad única de la Administración.

Asimismo, afirma que el art. 24 CE (en su vertiente de respeto al principio de contradicción) impide que se desestime la pretensión de una de las partes del recurso sobre la base de la prueba pericial practicada en otro



procedimiento sin que se le de plazo para alegar cuanto a su derecho conviniera sobre la pertinencia de dicha prueba, su fuerza de persuasión, o su adecuación a las circunstancias del caso. Afirma que en este caso se ha vulnerado el derecho de defensa al no haberse dado traslado de la prueba pericial practicada en el marco de otro recurso contencioso-administrativo y cuya valoración ha servido, precisamente, para desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente, lo que supone la nulidad de pleno derecho de la propia Sentencia. En su defecto, el TS debería suplir la labor de la AN y, de acuerdo con lo previsto en el art. 348 LEC, valorar únicamente las pruebas periciales obrantes en autos, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, que conducen a concluir que los proyectos de *software* objeto de debate constituyen " *diseño industrial o ingeniería de procesos de producción*" y, por tanto, los gastos incurridos forman parte de la base de la deducción, no pudiéndose negar la deducción por IT.

En último término, considera criticable la parcialidad que puede tener un funcionario (en este caso el EAI) cuando depende jerárquicamente de la misma Administración (la Administración tributaria) que emite el acto objeto de impugnación.

Las pretensiones que deduce y los pronunciamientos que solicita son los siguientes:

"[...] a) Sobre el pronunciamiento que se solicita

Se solicita de esa Excm. Sala el siguiente pronunciamiento:

(i) La AEAT debe respetar la calificación realizada por el Ministerio de Ciencia y Tecnología competente en su Informe Motivado, el cual es vinculante para aquélla a efectos de aplicar la deducción por IT.

(ii) No es posible enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido mediante un documento interno de los funcionarios de la AEAT que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso.

(iii) Los informes elaborados por funcionarios del EAI, que dependen jerárquicamente de la AEAT, carecen de la imparcialidad necesaria para dictar informes que puedan ser calificados como pruebas periciales.

b) Pretensión que se deduce en el marco de este recurso de casación

Consideramos que procede que esa Excm. Sala a la que hoy respetuosamente nos dirigimos case y anule los pronunciamientos desestimatorios de la Sentencia de la AN de 9 de diciembre de 2022 contra la que se dirige este recurso de casación y estime en su totalidad el recurso contencioso-administrativo número 570/2019, anulando todos los actos administrativos de los que trae causa, declarando el derecho de mi representada a disfrutar de las deducciones por IT que fueron consignadas en sus declaraciones del IS que fueron objeto de comprobación".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que, estimando el recurso (i) acuerde casar la Sentencia impugnada en su parte desestimatoria; (ii) declare el derecho a la deducción por IT de mi representada y (iii) en consecuencia, se estime totalmente el recurso contencioso-administrativo número 570/2019, acordando la anulación de todos los actos administrativos por dicha Sentencia confirmados".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 8 de febrero de 2024.

Aduce que la respuesta precisa a las tres cuestiones de interés casacional admitidas relacionadas con la aplicación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo prevista en el artículo 35 de la LIS/2014 (artículo 35 del TRLIS/2004, aplicable *ratione temporis*) exige dejar claro el régimen jurídico de la misma y el papel que desempeñan los distintos órganos administrativos que intervienen en el reconocimiento y comprobación de los requisitos para su admisión.

En este sentido, señala que para la aplicación de la deducción controvertida, el artículo 35.4 a) y b) TRLIS/2004 permite a los contribuyentes aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad (o el que le sustituya en la oportuna reestructuración ministerial periódica), o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta, en ambos casos, lo establecido en el apartado 3. Dicho informe -terminan esos apartados- tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria. Es muy importante resaltar también en cuanto al carácter vinculante del informe ministerial que, el propio artículo 35.4, último párrafo, del TRLIS/2004, señala textualmente que " *Dicho informe*



tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades".

Dado que la regularización inspectora se basa en un informe emitido por el Equipo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la AEAT, que elimina la deducción pretendida de contrario y que, como hemos visto, el informe motivado del Ministerio de Economía y Competitividad (o Ciencia y Tecnología) tiene carácter vinculante para la Administración tributaria " *exclusivamente en relación con la calificación de las actividades*", debemos precisar el alcance de esa vinculación para la AEAT teniendo en cuenta que, aunque ambos órganos administrativos, por supuesto, forman parte de la Administración del Estado, tal y como indica claramente el artículo 9.1 del Real Decreto 1432/2003, en los informes del indicado Ministerio a que se refiere el artículo 2.a) del mismo Real Decreto (relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, como reza el mismo) el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, " *deberá, en todo caso, estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos*".

Afirma que resulta bastante obvio que el informe motivado emitido por el Ministerio de Economía o el que resulte competente a que hace referencia el artículo 35.4.b) TRLIS/2004, que puede aportar el contribuyente, y que vincula a la Administración tributaria en sus tareas de inspección y control, se refiere exclusivamente a la calificación de la actividad - "innovación tecnológica" - (artículo 35.4, último párrafo) pero no a la delimitación de la base de la deducción y su cuantía, es decir, a la conceptualización de los gastos en alguna de las categorías del artículo 35.2.b) de ese TRLIS, ni al importe de los gastos que se consideren justificados y directamente relacionados con la actividad en cuestión. En efecto, únicamente pueden incluirse en la base de la deducción los gastos en innovación tecnológica que correspondan a algunos de los conceptos taxativamente enumerados en el apartado b) del artículo 35.2, que constituye un *númerus clausus*, de tal manera que, pudiendo tratarse de actividades que constituyan "innovación tecnológica" (lo que no se discute), sin embargo los gastos incurridos en su desarrollo no den derecho a la deducción del artículo 35.2, al no hallarse incluidos en alguno de los conceptos contenidos en la letra b) del mismo.

En suma, en opinión del Abogado del Estado, para poder aplicar la deducción del artículo 35.2 TRLIS/2004 ha de pasarse un doble filtro: el recogido en la letra a) de ese precepto, y el recogido en la letra b) del mismo.

Sostiene que no hay contradicción alguna entre órganos administrativos pues cada uno, de acuerdo con la ley, está actuando dentro de su marco competencial y valorativo (uno respecto a la calificación de la actividad y otro respecto a los concretos conceptos y los gastos asociados a los mismos incluibles en la base de la deducción).

En definitiva, en primer lugar, la actividad de que se trate ha de tener la calificación de "innovación tecnológica" (letra a) y, en segundo lugar, cabe que no todos los importes invertidos o gastados en tal actividad puedan formar parte de la base de la deducción de la letra b) pues solo los que encajen en alguno de los cuatro conceptos recogidos en la misma gozarán finalmente de la deducción. En relación con el primero, el informe del Ministerio de Economía y Competitividad (o Ciencia y Tecnología) tiene, en efecto, carácter vinculante. En relación con el segundo, no. En definitiva, el concepto de innovación tecnológica, que es el que dictamina el Ministerio indicado, a través del órgano competente, es más amplio que el concepto de innovación tecnológica fiscalmente deducible, cuya comprobación corresponde a los órganos de la Administración Tributaria.

Considera que la respuesta a la primera cuestión de interés casacional resulta bastante sencilla siendo, por tanto, posible, que, en virtud de un informe emitido al efecto por el equipo de apoyo informático de la propia DCGC de la AEAT, órgano encargado de la comprobación del cumplimiento de la normativa fiscal en lo relativo a la deducción por innovación tecnológica del artículo 35 del TRLIS/2004, tomado en cuenta por dicha Delegación para regularizar el importe de la deducción mencionada, la Administración tributaria puede considerar, por tanto, que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando tales proyectos hayan sido calificados positivamente como proyectos de innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.

En consonancia con lo expuesto y en respuesta también a la segunda cuestión de interés casacional, el hecho cierto de que, la calificación positiva como proyecto de innovación tecnológica derive de un informe vinculante en tal sentido de un órgano del Ministerio competente en materia de ciencia, órgano integrado al igual que la AEAT en la propia Administración del Estado, no es óbice ni obstáculo para que, la negativa a la deducción indicada por los órganos de la AEAT, por no corresponder a alguno de los conceptos integrantes de la base de la deducción del artículo 35.2 b) TRLIS/2004, se fundamente por parte del órgano decisorio en materia



fiscal de la Administración tributaria, en este caso, la DCGC de la AEAT, en un informe técnico del equipo de apoyo informático de esa Delegación, dependencia interna de la propia AEAT, con conocimientos indudables en materia de software orientado a la actividad empresarial, sin que ello suponga vulneración alguna del principio de personalidad jurídica única de la Administración.

En relación con la tercera cuestión de interés casacional afirma que la Sala sentenciadora, con todas las garantías procesales posibles, salvaguardando siempre el principio de contradicción procesal y sobre la base de la únicas pruebas existente en los autos (el informe del Equipo Informático que sirvió de base a la regularización y el informe de parte aportado en la vía contenciosa por la recurrente y ratificado como pericial en esta, con intervención y alegaciones de las partes), realizando la valoración oportuna, competencia exclusiva del Tribunal de instancia, no revisable en casación -ex artículo 87 bis LJCA- , concluyó que había que dar prevalencia al informe de los técnicos de la AEAT rechazando la tesis de la actora, según la cual la Administración Tributaria carece de las facultades de comprobación para calificar la actividad a efectos del artículo 35 del RDL 4/2004, debiendo limitarse la Inspección a constatar la realidad de los gastos, la ejecución y reflejo contable de los mismos, así como a que estos hayan estado directamente relacionados con los proyectos. Por el contrario, acertadamente, entendió que la AEAT podía solicitar y lo hizo un informe pericial técnico (al Equipo de Apoyo Informático de ella dependiente), el cual concluyó que los concretos gastos acreditados no se incluían dentro del listado del artículo 35.2.b) por lo que no cabía su deducción fiscal (aunque la actividad fuese considerada de "innovación tecnológica", según el informe oficial del Ministerio de Ciencia presentado por el interesado). Según el texto del artículo 35.2.b) del RDL 4/2004, resulta que los gastos de producción de software no se encuentran en tales listados. Así lo afirma el informe solicitado por la AEAT, al que da prevalencia por su objetividad e imparcialidad, frente al informe de parte, informe que, a pesar de su carácter interno, no necesita ser presentado por la Administración tributaria como prueba pericial en el proceso ni someterse a contradicción de las partes en el mismo. Para conseguir rebatirlo estaría la prueba pericial, propuesta de adverso en forma de ratificación del informe emitido por su perito en el seno del proceso contencioso, que tuvo lugar y el sometimiento de sus conclusiones a las partes, lo que también se produjo, antes de la decisión final de la Sala.

Concluye que "[...] la respuesta a la tercera cuestión de interés casacional sería que, dado que se mueven en planos distintos (calificación de la actividad en un caso, encuadramiento en los conceptos deducibles en otro), no se puede hablar de que la Administración tributaria tenga que enervar el valor probatorio de un dictamen vinculante del Ministerio mediante un documento interno de sus propios funcionarios, que sirve de base a una regularización ni, por consiguiente que, para la validez de ese documento administrativo y la valoración oportuna por un Tribunal contencioso, sea necesario que la Administración presente el mismo como prueba pericial en el proceso y someterlo a contradicción de las partes. Corresponde, en todo caso, al obligado tributario, de acuerdo con la doctrina de esa Sala, desvirtuar ese informe, a través de la prueba pericial oportuna en el seno del proceso antes de la decisión libre y motivada del Tribunal sentenciador, que valorará las pruebas existentes, valoración no revisable en casación".

En relación con la pretensión deducida por la recurrente solicita de la Sala:

"[...] que declarando que no ha lugar al recurso formulado, y en interpretación de los preceptos identificados en el auto de admisión y demás procedentes, siente en primer lugar como doctrina que:

- Es posible, que, en virtud de un informe emitido al efecto por el equipo de apoyo informático de la propia Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, órgano encargado de la comprobación del cumplimiento de la normativa fiscal en lo relativo a la deducción por innovación tecnológica del artículo 35 del TRLIS/2004, tomado en cuenta por dicha Delegación para regularizar el importe de la deducción mencionada, la Administración tributaria pueda considerar, por tanto, que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, aun cuanto tales proyectos hayan sido calificados positivamente como proyectos de innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.

- El hecho cierto de que, la calificación positiva como proyecto de innovación tecnológica derive de un informe vinculante en tal sentido de un órgano del Ministerio competente en materia de ciencia, órgano integrado al igual que la AEAT en la propia Administración del Estado, no es óbice ni obstáculo para que, la negativa a la deducción indicada por los órganos de la AEAT, por no corresponder a alguno de los conceptos integrantes de la base de la deducción del artículo 35.2 b) TRLIS/2004, se fundamente por parte del órgano decisorio en materia fiscal de la Administración tributaria, en este caso, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, en un informe técnico del equipo de apoyo informático de esa Delegación, dependencia interna de la propia AEAT, con conocimientos indudables en materia de software orientado a la actividad empresarial, sin que ello suponga vulneración alguna del principio de personalidad jurídica única de la Administración.



- Dado que se mueven en planos distintos (calificación de la actividad en un caso, encuadramiento en los conceptos deducibles en otro), no se puede hablar de que la Administración tributaria tenga que enervar el valor probatorio de un dictamen vinculante del Ministerio mediante un documento interno de sus propios funcionarios, que sirve de base a una regularización ni, por consiguiente, que, para la validez de ese documento administrativo y la valoración oportuna por un Tribunal contencioso, sea necesario que la Administración presente el mismo como prueba pericial en el proceso y someterlo así a contradicción de las partes. Corresponde, en todo caso, al obligado tributario, de acuerdo con la doctrina de esa Sala, desvirtuar ese informe, a través de la prueba pericial oportuna en el seno del proceso, antes de la decisión libre y motivada del Tribunal sentenciador, que valorará las pruebas existentes, valoración no revisable en casación.

Sobre esa base, desestime el recurso contencioso administrativo, confirme la sentencia recurrida y, por ende, la resolución del TEAC impugnada".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 13 de febrero de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de junio de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 24 de septiembre de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste, en primer término, en determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático - dependencia interna de la propia AEAT-, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.

En segundo término, dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreto, la unidad informática mencionada.

Y, en último término, en relación con las preguntas anteriores, determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión y la sentencia objeto de impugnación, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Havas Management España, S.L. es la sociedad dominante del grupo fiscal 188/2005, del que forman parte, como sociedades dependientes, Media Planning Group, S.A. y Media Contacts, S.A. Estas aplicaron, en las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2010 a 2013, la deducción por innovación tecnológica, por seis proyectos que contaban con informe motivado favorable del Ministerio de Economía y Competitividad, previsto en el artículo 35.4 del TRLIS.

2.2. El 16 de febrero de 2015, se iniciaron actuaciones de comprobación por la AEAT, que finalizaron en liquidación notificada el 3 de febrero de 2016, en que se regularizó el importe de la deducción mencionada en todos los ejercicios, eliminando la totalidad de las cantidades declaradas como base de la deducción señalada y, en consecuencia, neutralizando los importes de dicha deducción.

2.3. Frente a dicha resolución, la interesada presentó reclamación, desestimada por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019. El TEAC considera que la vinculación para la Administración tributaria de los informes motivados del Ministerio de Economía y Competitividad a que se refiere el art. 35.4 TRLIS alcanza a la calificación de las actividades, pero no a la delimitación de la base de la deducción o a su cuantificación, siendo, por el contrario, competencia de la Administración comprobar los gastos que pueden constituir la base de la deducción por innovación tecnológica. Y concluye, para los seis



proyectos controvertidos, que los gastos por desarrollo de software no pueden ser objeto de deducción por innovación tecnológica por no tener cabida en los conceptos contemplados en el artículo 35.2 TRLIS.

2.4. Contra dicha resolución, la reclamante interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, registrado con el núm. 570/2019, que fue desestimado en la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación y en la que se razona en los siguientes términos:

"SEGUNDO. Sobre el alcance de los informes motivados previstos en los arts. 35.4 a) TRLIS y 9.3 del R. D. 1432/2003 relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de I+D+i contempladas en el art. art. 35.2. del TRLIS.

Apoyándose en el Informe del Equipo de Apoyo Informático de la DCGC de 15 de octubre de 2015, consideró la Inspección que las deducciones por IT declaradas por Media Planning Group, SA y Media Contacts, SA no resultaban procedentes al no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 35.2 b) TRLIS. [...]

El TEAC, en su resolución, al igual que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en armonía con la consulta V2093-2013, de 24-06-2013, consideran que la vinculación para la Administración tributaria de tales informes motivados del MICINN/MINECO a que se refiere el art. 35.4 TRLIS alcanza a la calificación de las actividades pero no a la delimitación de la base de la deducción o a su cuantificación, siendo, por el contrario, de la competencia de la Administración Tributaria comprobar los gastos que pueden constituir la base de la deducción por innovación tecnológica.

[...] el problema a resolver no consiste tanto en decidir si la Administración Tributaria ha extravasado (o no) sus competencias o sobre el alcance de la vinculación de los informes del MICINN/MINECO a los efectos de las deducciones por inversiones en IT, sino en determinar si los gastos cuestionados se encuentran incluidos en el ámbito de aplicación del art. 35.2.b TRLIS, cuestión de la que nos ocupamos a continuación.

TERCERO. [...] En la sentencia de 23 de noviembre de 2022, dictada en el recurso 637/2019, modificando nuestro criterio expresado en sentencias de 12 de mayo, 1 de julio y 7 de julio de 2021, dictadas en los recursos 1087/2017, 120/2018 y 286/2018, respectivamente, hemos alcanzado la conclusión de que los gastos incurridos en el desarrollo de aplicaciones informáticas no son subsumibles en el concepto de "ingeniería de procesos de producción" a efectos de integrarse en la base de deducción del artículo 35.2.b) 2º TRLIS aunque el proyecto al que correspondan haya merecido la calificación de IT por el MICINN/MINECO. La modificación de nuestro criterio obedece a la depuración del significado del concepto de "ingeniería de procesos de producción" [...].

SEGUNDO. Marco normativo.

Son relevantes para el presente recurso, los preceptos que a continuación se citan según los términos del auto de admisión.

1. El artículo 35 TRLIS, aplicable *ratione temporis*, que tiene por objeto la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, dispone:

"2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.

La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de innovación tecnológica.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:



- 1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.
 - 2.º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.
 - 3.º Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "know-how" y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros.
 - 4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.
- Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.
- Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
- Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.
- Para determinar la base de la deducción, el importe de los gastos de innovación tecnológica se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.
- c) Porcentaje de deducción. El 12 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto, sin que sean de aplicación los coeficientes establecidos en el apartado 2 de la disposición adicional décima de esta Ley.
- ### 3. Exclusiones.
- No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:
- a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
 - b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.
 - c) La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.
- ### 4. Aplicación e interpretación de la deducción.
- a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.



b) El sujeto pasivo podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

c) Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo, para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3, así como a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria".

2. A su vez, el artículo 2 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, que regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, señala:

"El Ministerio de Ciencia y Tecnología, de conformidad con lo previsto en el artículo 33.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, emitirá informes motivados relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el apartado 1.a) de dicho artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en su apartado 2.a), para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos las exclusiones establecidas en el apartado 3.

Los informes motivados podrán ser del siguiente tipo:

a) Informe motivado, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de aplicar la deducción fiscal por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de conformidad con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b) Informe motivado, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo o innovación tecnológica, con el objeto de ser aportado en las consultas sobre interpretación y aplicación de normas previstas en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, todo ello de conformidad con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

c) Informe motivado, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o innovación tecnológica, así como para identificar los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades, con el objeto de ser aportado para la adopción de los acuerdos previos de valoración que, a solicitud de interesado, la Administración tributaria deberá realizar de conformidad con lo previsto en el artículo 9 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

d) Informe motivado, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos del personal investigador, a los efectos de aplicar las correspondientes bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social que regula la disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Los informes motivados referentes a las deducciones del Impuesto sobre Sociedades regulados en este real decreto podrán ser emitidos sobre las actividades y los gastos e inversiones asociados a ellas que sean presentadas en el marco de un proyecto individualizado.



El informe motivado a que se refiere el apartado d) de este artículo se limitará a acreditar que el solicitante tiene personal, de nueva contratación o ya perteneciente a la empresa, dedicado de manera exclusiva y por la totalidad de su tiempo de trabajo a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica".

Y el artículo 9, en cuanto a los efectos de tales informes, dispone:

"1. En los informes a que se refiere el artículo 2.a) evacuados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá, en todo caso, estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos.

2. En los informes a que se refieren los párrafos b) y c) del artículo 2 evacuados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el importe de los gastos que pudieran constituir la base de la deducción estará condicionado a su realización y la necesaria identidad entre las cuantías presupuestadas consideradas en el informe como asociadas a las actividades de investigación y desarrollo o de innovación y las cuantías efectivamente cargadas o facturadas al proyecto, y deberán practicarse, en su caso, los ajustes correspondientes en la base de deducción.

La Administración tributaria podrá recabar en cualquier momento al sujeto pasivo la justificación de la realidad de los gastos y su directa afectación al proyecto en ulteriores procedimientos de comprobación tributaria.

3. Los informes motivados emitidos en contestación a solicitudes que cumplan los requisitos de este real decreto vincularán a la Administración tributaria".

3. La resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT (aplicable por razones temporales), que establece la estructura orgánica de la Delegación de Grandes Contribuyentes, e incluye al EAI como parte de su estructura, dispone en el artículo sexto, apartado 7, que tal equipo desarrollará:

"...actuaciones conjuntas y de coordinación de trabajos informáticos con los Equipos Nacionales de Inspección, investigando y analizando la estructura de los sistemas informáticos y de las bases de datos y sus movimientos para el descubrimiento de datos ocultos. Estos Equipos estarán integrados por los funcionarios que se les adscriban".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Hay que partir de que la Sociedad recurrente había aplicado la deducción en el IS por contar con los correspondientes informes motivados emitidos por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, -competente en el momento de emisión del correspondiente informe, actualmente Ministerio de Ciencia e Innovación- que calificaban las actividades de la recurrente como "*diseño industrial o ingeniería de procesos de producción*", "*a efectos de establecer la base deducible*".

Frente a ello, la Administración, tanto en fase de inspección como de revisión, consideró que el carácter vinculante de los informes emitidos por el Ministerio competente, previsto en el artículo 35.4 TRLIS, se refiere, exclusivamente, a la calificación de innovación tecnológica, pero no a la delimitación de la base de la deducción y su cuantía, es decir, ni a la inserción de los gastos en alguna de las categorías del artículo 35.2.b) TRLIS, ni al importe de aquellos que se consideren justificados y directamente relacionados con la actividad en cuestión, pudiendo, por ende, incluirse en la base de la deducción, únicamente, los gastos de innovación tecnológica que se correspondan con alguno de los conceptos enumerados en dicho precepto, por tratarse de una lista *numerus clausus*.

En suma, la Administración ha sostenido desde el inicio y sigue sosteniendo el Abogado del Estado, que para poder aplicar la deducción debe superarse un doble filtro: en primer lugar, el establecido en la letra a) del artículo 35.2 TRLIS, en relación con el cual el informe del Ministerio competente en materia de economía tiene carácter vinculante; en segundo lugar, el previsto en la letra b) del propio precepto, sin que en este caso dicho informe cuente con ese carácter. Entiende que el concepto de innovación tecnológica que determina el Ministerio competente en materia de ciencia es más amplio que el fiscalmente deducible y cuya comprobación corresponde a la Administración tributaria, concluyendo que si bien todos los proyectos desarrollados por la entidad fueron calificados como innovación tecnológica por el ministerio competente, no obstante tras la comprobación de la base de la deducción por la Administración tributaria, ninguno de los gastos realizados por la contribuyente en sus proyectos de innovación tecnológica se corresponden con los establecidos en el artículo 35.2.b) TRLIS.

A su vez, la sentencia impugnada en casación, sobre la base del informe emitido por el equipo de apoyo informático de la AEAT (EAI), considera que las actividades de innovación tecnológica realizadas por la sociedad recurrente, consistentes en el desarrollo de software y aplicaciones informáticas para atender su



propia actividad económica, no cumple los requerimientos del artículo 35.2.b) TRLIS y, por tanto, el proyecto no es susceptible de componer la base de la deducción en el IS por actividades de innovación tecnológica. A tal fin, traslada al caso de autos la conclusión alcanzada en otro procedimiento que fue resuelto por sentencia de 23 de noviembre de 2022 (rec. 637/2019), señalando que la modificación del criterio de la Sala "obedece a la depuración del significado del concepto de "ingeniería de procesos de producción".

2. Asimismo, con carácter previo a cualquier otra consideración, es preciso esclarecer un aspecto crucial que no parece haber sido bien entendido a lo largo del proceso. Pese a que se sostiene como aplicable -con toda la razón- el art. 35 TRLIS de 2004, que regía en los ejercicios 2010 a 2013, aquí controvertidos, la tesis sustentadora de la sentencia asume como propio el contenido y efectos de la LIS de 2014 que, casi idéntica a la anterior, contiene un matiz esencial que condiciona la decisión. Así, el artículo aplicable -35.4 TRLIS, *in fine*-, dispone:

"[...] Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria".

En cambio, el equivalente art. 35.4 LIS 2014, no aplicable al presente recurso por razones temporales, afirma:

"[...] Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria **exclusivamente en relación con la calificación de las actividades**".

La diferencia entre una y otra norma es decisiva en este asunto.

3. Este recurso de casación plantea las mismas cuestiones de interés casacional ya resueltas en la reciente sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, núm. 1567/2024, de 8 de octubre de 2024 (rec. 948/2023), cuyo recurso se votó y falló en la misma fecha, con la única diferencia de que los ejercicios aquí regularizados fueron 2010 a 2013 y que en el recurso contencioso-administrativo seguido ante la Sala de instancia se solicitó por la recurrente el recibimiento del pleito a prueba, que fue acordado por la Sala en auto de 6 de julio de 2020, practicándose prueba pericial consistente en la ratificación por el perito del informe emitido.

Hemos de seguir íntegramente el criterio establecido por esta Sala en la STS de 8 de octubre de 2024, cit., en la que razonamos en los siguientes términos:

"[...] 1. Se hace preciso, en primer término, aclarar que no consta, en la sentencia impugnada, que el proceso se recibiera a prueba a instancia de la Administración recurrida a fin de respaldar, bien o mal, las opiniones de los funcionarios de la AEAT integrantes del Equipo de Apoyo Informático -EAI- y, por tanto, sirvieran para contradecir válidamente el contenido favorable del informe vinculante del Ministerio de Ciencia e Innovación.

A partir de esa primordial constatación, se trata ahora de precisar si, bajo el régimen jurídico del TRLIS, vigente en el ejercicio 2011 del Impuesto sobre Sociedades en que se pretendieron deducir los gastos por inversiones, puede una Administración pública valerse de prueba creada y concebida en el seno de su propia estructura administrativa -como opinión experta e independiente- que pueda ser válidamente examinada por un Tribunal de justicia y valorada para la confirmación de los actos impugnados y la consiguiente desestimación del recurso jurisdiccional. Todo ello al margen de que la Ley fiscal haya previsto que uno de los elementos configuradores del tributo -la deducción fiscal y su cuantificación- se confía al criterio técnico del Ministerio competente en materia de ciencia, que la propia ley conceptúa como vinculante para la Administración.

Por más que la expresión *vinculante* que ofrece el art. 35.4 TRLIS y su alcance y contenido obligatorio pudieran ser objeto, eventualmente, de algunas interpretaciones matizadoras -que lo serían, indefectiblemente, en perjuicio de los contribuyentes-, lo que no es aceptable es una exégesis de que el término vinculante debe ser entendido como *no vinculante*. Sea como fuere, la vinculación remite a una fuerza legal especialmente intensa del informe o dictamen, no inusual entre los actos administrativos de tal clase, que no puede ser contradicha en el ámbito de la propia Administración emisora -como lo es la AEAT y sus dependencias, oficinas y equipos- para privarle de todo sentido.

2. Esta Sala considera que los verdaderos expertos en la innovación tecnológica de la que surge la deducción fiscal son los que integran el Ministerio de Ciencia e Innovación (o la denominación que en cada momento ostente ese departamento). Es la ley misma la que parte de esa presunción *iuris et de iure*.

Además, examinando el tenor de la norma fiscal, es fácil determinar que la ley fiscal ha querido que un elemento fáctico del que deriva la aplicación del derecho a la deducción en el IS se haya confiado a tal dictamen técnico, que con su solvencia define lo que es y no es innovación tecnológica y qué proyectos reúnen esa condición, en criterio que vincula a la Administración tributaria.

3. La propia Ley -TRLIS-, en la versión aplicable a 2011, por tanto, ordena que ese dictamen sea vinculante para la Administración. El informe, además, se emite previa calificación de los proyectos presentados por las sociedades e incluyen, éstos, los gastos sobre los que se pretende sea aplicada la deducción.



A diferencia de lo previsto en la versión de la deducción en el art. 35 de la LIS de 2014, que introduce una reducción del ámbito objetivo del informe vinculante, en el 35.4.c) *in fine* TRLIS no se limita el alcance de la vinculación ni se apodera a la AEAT para discutir, enervar u objetar el informe vinculante emitido por el órgano de la Administración experto en la materia.

4. Cabe añadir que, como razona el auto de admisión:

"[...] No puede pasarse por alto, en este asunto, la incidencia que pudiera representar el principio de personalidad jurídica única, que vincula a todos los órganos o dependencias de la misma Administración pública y las agrupa bajo una única voluntad rectora y de actuación [vid. sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2021 (casación 6123/2019)]."

Esto es, resulta contrario a una interpretación no solo literal, sino lógica de las normas jurídicas aplicables al caso que, en el seno de la misma Administración del Estado, en cuyo complejo se integra la AEAT, se admita que una cosa pueda ser y no ser al mismo tiempo. A esto se añade:

"[...]Tampoco se puede prescindir, en el enjuiciamiento del caso, de las dudas que pudiera suscitar, al menos prima facie, a la hora de determinar el cumplimiento del requisito legal de aptitud de la deducción, el valor probatorio en proceso de este informe interno, atendida la falta de conocimiento la cualificación técnica de sus miembros o componentes del equipo; su más que discutible independencia de los intereses en juego - examinada desde la óptica de su valor pericial- así como de su presentación como prueba en el proceso y su sometimiento -o no- a contradicción procesal".

5. Como afirma la recurrente ..., en opinión que esta Sala hace propia en este punto, lo cierto es que pudiendo haber recurrido a los expertos en la materia, la AEAT no lo hizo. Así, mientras el TRLIS 2004 sustenta el carácter vinculante del informe en la búsqueda de la seguridad jurídica, localizando el informe, que es *vinculante para la Administración*, en quien ostenta la competencia técnica (hoy MCIN), la AEAT parece perseguir la neutralización del informe, para así denegar la deducción fiscal; y para ese objetivo, genera la contraprueba en sí misma, con un informe interno que entraña una *prueba autocreanda*, elaborada por funcionarios que mantienen una relación de dependencia con aquella, provocando que su potencial valor probatorio decaiga.

6. Lo que debemos dilucidar, en respuesta a la primera cuestión del auto de admisión, es en qué medida y hasta qué punto, el análisis y las conclusiones alcanzadas por el EAI -integrado en la Agencia Tributaria- se pueden considerar suficientes, en el sentido de sí, desde un punto de vista técnico-científico, sus integrantes poseen la competencia profesional necesaria para hacer depender de su opinión la aplicación del incentivo fiscal, y si gozan de la independencia necesaria como para desvirtuar el contenido del dictamen vinculante emitido por el MCIN, en el que los proyectos se calificaron como de innovación tecnológica.

En efecto, lo que se ha de resolver con las cuestiones de interés casacional planteadas es en qué medida el análisis y las conclusiones del EAI bastan para desvirtuar el contenido del dictamen vinculante del Ministerio competente, que califica los proyectos como de innovación tecnológica.

Para ello, y con independencia de lo que se acaba de expresar, hay que acudir a la resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT (aplicable aquí *ratione temporis*), que establece la estructura orgánica de la Delegación de Grandes Contribuyentes, en que se incluye al EAI en su estructura, disponiendo en el artículo Sexto, ap. 7, que el equipo desarrollará...

"[...] actuaciones conjuntas y de coordinación de trabajos informáticos con los Equipos Nacionales de Inspección, investigando y analizando la estructura de los sistemas informáticos y de las bases de datos y sus movimientos para el descubrimiento de datos ocultos. Estos Equipos estarán integrados por los funcionarios que se les adscriban".

De esas atribuciones que le asigna la propia Agencia cabe apreciar que su competencia solo alcanza a investigar y analizar la " *estructura de los sistemas informáticos y de las bases de datos*" con el objeto de descubrir " *datos ocultos*", por lo que su labor está dirigida a "investigar", pero esa labor (y los conocimientos necesarios para ello) no comprende calificar proyectos, cuya competencia es del MCIN, al que tanto el TRLIS de 2004 como el RD 1432/2003, le otorgan ex lege, como advierte la recurrente, una presunción de cualificación técnica, al asignar a los informes el efecto vinculante. Esto es, al margen de que, además, aquí consta ese informe vinculante, que la AEAT desdeña, cabe la duda de si, además, la solvencia profesional, el conocimiento preciso, permite a los funcionarios encuadrados en los equipos de la propia Agencia, desde la perspectiva de la experiencia exigida para pertenecer al equipo, situarse en un plano de igualdad científica con aquellos otros que, en el seno de un Ministerio que no ostenta competencia tributaria, han emitido su dictamen cualificado y fundado que, recordemos, no solo califica un proyecto en su índole abstracta, sino que también valora la inversión prevista y los gastos en que se concreta.

7. Además, en el caso presente, el informe del EAI fue recabado por el órgano actuario -Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DGC-, e incorporado al acta de inspección, por lo que es claro que carece por completo de todo valor probatorio que pueda imponerse al contenido calificador del informe vinculante. Esto es, no puede ser valorado como si fuera una pericial (empleada la expresión tanto en su sentido formal como meramente sustantivo), pues como expuso esta Sala, Sección 4ª, en sentencia nº 202/2022, de 17 de febrero (rec. cas. 5631/2019), en la que, requerida para que se pronunciara sobre la cuestión de interés casacional objetivo relativa a la "*naturaleza y valor probatorio de los informes de la Administración obrantes en el expediente administrativo más los aportados en sede judicial como pericial, todos elaborados por funcionarios o técnicos de la Administración*", declaró lo siguiente:

"[...] Una vez sentado que los expertos al servicio de la Administración pueden actuar como peritos y que sus dictámenes -al igual que cualquier otro dictamen pericial- han de ser valorados de manera libre y motivada, es preciso hacer tres consideraciones adicionales a fin de dar cumplida respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo. En primer lugar, tal como señala el recurrente, no es lo mismo que un informe o dictamen emanado de la Administración se haga valer como medio de prueba en un litigio entre terceros o en un litigio en que esa misma Administración es parte. *En este último supuesto, no tiene sentido decir que el informe o dictamen goza de imparcialidad* y, por ello, merece un plus de credibilidad: *quien es parte no es imparcial*. Además, cuando esto ocurre, el dato es relevante, pues exige no eludir la proveniencia puramente administrativa del informe o dictamen, examinando hasta qué punto ello ha podido influir en las conclusiones periciales.

En segundo lugar, en conexión con lo que se acaba de decir, no todos los expertos al servicio de la Administración se encuentran en una misma situación de dependencia con respecto al órgano administrativo llamado a decidir. Por mucha que sea la capacitación técnica o científica de la concreta persona, *no es lo mismo un funcionario inserto en la estructura jerárquica de la Administración activa que alguien que -aun habiendo sido designado para el cargo por una autoridad administrativa- trabaja en entidades u organismos dotados de cierta autonomía con respecto a la Administración activa*. A este respecto hay que recordar que, entre las causas de tacha de peritos no designados judicialmente, el art. 343 de la Ley de Enjuiciamiento Civil incluye "estar o haber estado en situación de dependencia o de comunidad o contraposición de intereses con alguna de las partes o con sus abogados o procuradores". Y el art. 344 del propio cuerpo legal dispone que la tacha debe ser tenida en cuenta al valorar la prueba pericial. Pues bien, mientras que el funcionario inserto en la estructura jerárquica de la Administración activa está manifiestamente en situación de dependencia, el lazo es menos acusado en el otro supuesto. Precisar y ponderar, en cada caso concreto, el mayor o menor grado de dependencia del experto con respecto al órgano administrativo llamado a decidir es algo que, sin duda, debe hacer el juzgador.

En tercer y último lugar, seguramente hay supuestos en que *los informes de origen funcional, aun habiendo sido elaborados por auténticos técnicos, no pueden ser considerados como prueba pericial*. Ello ocurre destacadamente cuando las partes no tienen ocasión de pedir explicaciones o aclaraciones (arts. 346 y 347 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y art. 60 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). Dichos informes no tendrán más valor que el que tengan como documentos administrativos, y como tales habrán de ser valorados [...]."

8. Es cierto que la doctrina que contiene la sentencia de la Sección cuarta de esta Sala Tercera que se ha transcrito parcialmente se refiere a la prueba pericial judicial, que ha surgido en el seno de la propia Administración que se beneficia de ella y aquí, en este concreto asunto, el informe interno se ha emitido en el procedimiento de inspección, acompañándose al acta. Sin embargo, tal doctrina, aunque es válida en los casos en que el informe del EAI se acompañase en sede judicial -como pericial o como documental-, que es un supuesto diferente al aquí examinado, no por ello sería intrascendente cuando la labor informadora del EAI ha servido directamente para conformar el acto administrativo luego impugnado. No cabe olvidar, pues, que el EAI ha participado en la génesis misma del acto de liquidación objeto de impugnación jurisdiccional, lo que agrava extraordinariamente la sospecha de falta de imparcialidad de su contenido.

Tal circunstancia, la de la creación puramente administrativa del informe (en cuanto al procedimiento y en cuanto a los sedicentes peritos) que se da en este caso, no necesariamente en otros, lejos de suponer un obstáculo para mantener la expresada jurisprudencia, refuerza la idea del endeble valor probatorio de estos informes autoemitidos, porque además de los problemas que hemos reseñado -el carácter vinculante del informe ministerial, la duda sobre la solvencia o experiencia técnica de los funcionarios del EAI, la quiebra de la imparcialidad- se añadiría la ausencia total de las garantías propias de la prueba judicial: falta de contradicción procesal, juramento o promesa, selección del perito y advertencia sobre la posible responsabilidad, incluso penal.

9. En el caso debatido, el EAI que ha emitido el informe -en sentido propio, para la Administración que comprueba el tributo, no para el juez- determinante para negar la deducción por innovación tecnológica, se



inserta en la estructura jerárquica del órgano actuario -Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC- como se ha expuesto, por lo que está *manifiestamente* en situación de dependencia jerárquica o vertical, a diferencia de la posición del órgano que ha emitido el informe vinculante del Ministerio competente, que cuenta con cierta autonomía con respecto a la Administración activa y, desde luego, es ajeno a la relación jurídica tributaria. Quien es parte no es imparcial, como afirma rotundamente la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala que hemos referido.

10. El artículo 9 del R.D. 1432/2003, al regular los efectos de los informes motivados vinculantes -carácter expresamente reconocido en el artículo 35.4 de la LIS y del derogado TRLIS-, establece, como se ha expuesto, que

"el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá, en todo caso, estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos".

Ahora bien, de tal previsión no cabe extraer la consecuencia que sostiene la Administración. En efecto, la competencia de inspección y control que la norma concede a la AEAT versa sobre la constatación de la realidad de los gastos, su adecuado reflejo contable, su relación con los proyectos examinados etc., pero no autoriza, en modo alguno, a vaciar de contenido la potestad que la misma norma atribuye a un órgano distinto, el actual MCIN, que es lo que *de facto* ha ocurrido aquí, pues la actuación de la AEAT supone una auténtica *recalificación* de las actividades, desdeñando los informes vinculantes del citado Ministerio.

Siendo ello así, se ha volatilizado por completo el efecto vinculante del informe, sin que la norma con rango legal especifique que tal efecto puede ser desconocido por otro órgano de la Administración fiscal, en todo o en parte.

11. Además, según el artículo 2 del citado R.D. 1432/2003, la emisión del informe motivado por parte del Ministerio "*relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos*", lo es "*a los efectos de aplicar la deducción fiscal por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*".

En suma, la calificación como innovación y la precisión de si los gastos incurridos son subsumibles en el concepto de "*diseño industrial e ingeniería de procesos de producción*", como es el caso, es cuestión "*eminentemente probatoria y de carácter técnico*" [STS de 13 de febrero de 2015 (rec. 918/2013)]:

"[...] estamos ante una cuestión eminentemente probatoria y de carácter técnico, para lo que es preciso acudir a dictámenes de expertos en la materia específica de que se trata. No se trata de que dicho informe tenga carácter vinculante, pero es un informe de la máxima calidad en cuanto a la naturaleza y calificación como I+D+i de los gastos de software realizados, ya que es el requerido por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio para, en su caso, emitir el Informe motivado], que requiere su realización por expertos, que cuenten con las competencias necesarias y que actúen con cierta autonomía con respecto a la Administración Tributaria".

Por tal motivo, el informe vinculante al que se refiere, sin restricción alguna, el art. 35.4 del TRLIS, es un elemento privilegiado para calificar tanto la actividad de innovación tecnológica como para definir el gasto deducible, cuyo valor probatorio no puede quedar desactivado por un simple informe interno emitido por el equipo de apoyo informático -dependencia interna de la AEAT-, al requerir unos conocimientos técnicos que, en principio, superan el ámbito de competencias atribuidas al referido EAI. Además, es la propia Ley la que reserva al MCIN la emisión de estos informes vinculantes, que no puede ser soslayada del modo en que se ha hecho.

Por lo demás, ni posee el más mínimo apoyo normativo la idea de la Administración y de su defensa en juicio, importada por la Sala sentenciadora, acerca de esa pretendida labor de doble filtro -fruto de una interpretación indebida del art. 35.4 TRLIS- ni en rigor, tal ha sido lo aquí sucedido. Como hemos visto más arriba, la LIS de 2014 incorpora una cierta limitación del valor vinculante del informe relativo a la deducción por I+D+i, (que no rige en este asunto por razones temporales) cuando señala que "*[...] Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades*".

Sin embargo, la Administración y la Sala *a quo*, que avala en todo su postura han ido mucho más allá de una especie de interpretación retroactiva de la LIS o de una interpretación de la norma derogada basada en la norma nueva -como si sirviera de aclaración de lo antes regulado-, pues han recalificado los proyectos y su cuantificación económica prescindiendo total y absolutamente de la vinculación jurídica del informe ministerial, como lo prueba no solo el razonamiento de la sentencia impugnada (plasmado en su fundamento cuarto) como la doctrina que, para su defensa, postula en el escrito de oposición de la Administración del Estado recurrida, donde luce sin problemas la reivindicación de una potestad omnimoda de la AEAT para calificar a su voluntad los proyectos amparados en un informe vinculante, como si tal vinculación no obligara a ésta, en todos sus aspectos.



12. Por otra parte, la actuación de la AEAT contraría el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Así la sociedad recurrente declaró la deducción acogiendo a los informes vinculantes emitidos al amparo del artículo 35.4.a) del TRLIS, por el Ministerio competente en materia de ciencia y tecnología, en que se calificaron los proyectos como de innovación tecnológica e, incluso, a efectos de la base de la deducción, se indica que corresponden al concepto de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción del artículo 35.2.b.2º) del TRLIS, tales conclusiones no pueden quedar desactivadas por la mera voluntad de la Administración tributaria.

Esta, en teoría, acepta tal calificación pero, en la práctica, niega la aplicación de la deducción declarada, por lo que está dejando sin efecto *de facto* el valor y eficacia de tales informes vinculantes y creando en el contribuyente una situación de grave inseguridad jurídica, provocando, con ese proceder, si se generaliza, una desnaturalización de los fines de estímulo perseguidos por el legislador con la deducción, los de incentivar las actividades de I+D+i y la inversión en proyectos que supongan la actualización de las empresas y su mayor competitividad.

Carecería de sentido, desde la perspectiva de la finalidad, que quien se propone efectuar inversiones, en ocasiones de grandes sumas, no pudiera tener confianza legítima en la validez de un informe que es vinculante por ministerio de la Ley hasta que pasara por el filtro del *non obstat* tributario, a efectos de la deducción fiscal, incurriendo en gastos amparados en esa confianza.

13. Asimismo, cabe sostener que queda comprometido el principio de personalidad jurídica única de la Administración -al margen de la existencia de personificaciones instrumentales, que no desdican la idea incuestionable de que el Ministerio de Ciencia y la AEAT forman parte de una misma organización pública, sometida a la ley y al Derecho (arts. 91, y 103 CE)- puesto que, ante unos mismos hechos, órganos diferentes de la misma Administración, aun partiendo de la personalidad propia de la AEAT, han llegado a conclusiones no solo distintas, sino antagónicas.

14. Puede añadirse, complementariamente, que la descoordinación entre dependencias de una misma Administración -incluso de dos Administraciones, si se prefiere- no es una exigencia constitucional ni legal, ni tampoco una consecuencia necesaria de la existencia de diferentes competencias, aunque convergentes en algunas de sus manifestaciones, como aquí ocurre.

Al respecto, la sociedad recurrente alega lo siguiente:

"[...] Sorprende que la Agencia Tributaria, al tener "dudas" sobre la adecuación de los gastos, no hubiese solicitado apoyo a la Subdirección General de Fomento de la Innovación Empresarial del Ministerio de Ciencia, que es el verdaderamente competente en la materia. Prueba de lo anterior es la Resolución de 10 de noviembre de 2022 por la que se publica el *Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Ministerio de Ciencia e Innovación para la evaluación de proyectos de I+D+i relacionados con la aplicación de incentivos fiscales del IS*, el cual prevé que la Administración también pueda obtener un informe motivado del Ministerio relativo al cumplimiento por parte del contribuyente de los requisitos para la aplicación de la deducción, en aras de velar por la seguridad jurídica. Ello pone de manifiesto, preciso acudir a dictámenes de expertos en la materia (...). No se trata de que dicho informe tenga carácter vinculante, pero es un informe de máxima calidad en cuanto a la naturaleza y calificación como I+D+IT de los gastos de software realizados, ya que es el requerido por el MINECO para, en su caso, emitir un Informe motivado.

"[...] Este convenio articula un marco estable que permite a los órganos de aplicación de los tributos obtener un informe motivado del Ministerio de Ciencia e Innovación relativo al cumplimiento por el contribuyente de los requisitos científicos y tecnológicos necesarios para poder aplicar los incentivos previstos en el Impuesto sobre Sociedades a las actividades de I+D+i. Este marco de colaboración aumenta la seguridad jurídica que debe regir el sistema tributario y serviría para dar cumplimiento a algunas de las exigencias que los tribunales han fijado en su jurisprudencia en torno a este incentivo.

De esta manera, el presente convenio cumple la función de reforzar el control sobre la adecuada aplicación de los incentivos vinculados a la realización de actividades de I+D+i en un momento en que la generalización del uso de Agrupaciones de Interés Económico como vehículos para estructurar la realización de estas actividades, siempre que se cumplan determinados requisitos, ha determinado un incremento de los proyectos que tratan de beneficiarse de los incentivos fiscales establecidos en el Impuesto sobre Sociedades [...]"

Obviamente, el convenio citado, dada la fecha de su concertación en 2022, no es aplicable al caso, pero pone de relieve la necesidad de coordinación para evitar situaciones como la que hemos de enjuiciar ahora. Esa elemental exigencia de coordinación entre Administraciones está definida entre los principios que recoge el artículo 103 Constitución, a cuyo tenor " *la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación,*



con sometimiento pleno a la ley y al Derecho ", formula que reproducía el artículo 3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Cuando la propia Ley tributaria -TRLIS- que regula el impuesto sobre sociedades y, dentro de él, una deducción en la cuota íntegra por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en su artículo 35, somete la apreciación del presupuesto de hecho, en tanto alberga nociones científicas o técnicas necesitadas de conocimientos especializados, en posesión de personas imparciales, a la posibilidad de que el contribuyente pueda pedir, obtener, y valerse de informes que el art. 35.4 TRLIS asigna al Ministerio de Ciencia e Innovación, está al mismo tiempo declarando que el contenido de tal informe vinculante, que en esa versión de la ley no queda restringido en su contenido, alcance ni efectos, como hemos visto, no puede ser contradicho, discutido ni arrumbado por los órganos de la Administración fiscal, pues con ese proceder quedaría vulnerada frontalmente la ley que preceptúa que el informe es vinculante, nota esencial que ha sido orillada por la sentencia recurrida, en la medida en que hace suyo un informe interno de la AEAT que obró prescindiendo de una norma legal que le obligaba.

Cabe añadir que, al margen de ese patente desconocimiento del valor vinculante del informe que le asigna la norma legal, el hecho de que el otro que se le ha tratado de oponer, de forma antagónica, lo haya sido por personas cuya solvencia profesional y técnica no conocemos y que, además, se insertan en la propia Administración -y en el órgano comprobador-, no hace sino añadir nuevas razones para complementar las que ya de por sí serían suficientes para desdeñar la regularización afrontada, nula por infracción legal, las que atienden al diseño legal de cómo, bajo el TRLIS, debían acreditarse los requisitos de los proyectos y sus inherentes inversiones y gastos, que la regularización no ha observado.

15. El auto de admisión recuerda un antecedente jurisprudencial, contenido en la sentencia de esta Sección 2ª, de 12 de enero de 2014 (casación para unificación de doctrina nº 843/2012), sobre la deducción por inversiones en I+D en el mismo impuesto sobre sociedades, en que se declaró que, existiendo subvenciones, ha de ser la Administración la que tiene que justificar que no concurren los requisitos establecidos, razonando así:

"[...] Por otra parte, para aplicar la deducción del artículo 35 [TRLIS] los sujetos pasivos que hayan formulado una consulta *pueden aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología* o por un organismo adscrito al mismo, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de dicho art. 35 para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su segundo apartado, para calificarlas como innovación tecnológica, *teniendo dicho informe carácter vinculante para la Administración Tributaria*; ocurriendo lo mismo cuando los sujetos pasivos hayan solicitado la adopción de un acuerdo previo de valoración".

Sin embargo, la norma tributaria aplicable al caso estaba muy lejos de establecer un sistema de prueba preconstituida que hiciera depender la calificación de los gastos realizados por la actividad investigadora de la entidad contribuyente del previo reconocimiento de expertos, surgiendo en este caso la cuestión de a quién corresponde la prueba de la concurrencia de los conceptos jurídicos indeterminados que contempla la ley, cuando las entidades implicadas han recibido de otros Departamentos *subvenciones públicas* por los proyectos controvertidos.

[...] En esta tesitura, la Sala considera que procede confirmar el criterio que mantiene la sentencia de contraste toda vez que en la deducción controvertida, nos enfrentamos con conocimientos de carácter científico y técnico en orden a determinar cuando estamos ante la novedad de un proyecto, producto o sistema. Y esta situación que descansa sobre nociones que poseen un decisivo componente técnico valorativo, *evidentemente sobrepasa el ámbito de los conocimientos científicos o técnicos, que cabe presumir bien en los funcionarios de los servicios de Inspección bien en los encargados de las funciones de revisión, si no cuentan con el auxilio técnico procedente fácilmente reclamable*, conforme al artículo 40.2 c del RGIT de 1986, aplicable *ratione temporis*". La Inspección de los Tributos está asimismo facultada:

c) Para recabar el dictamen de Peritos. A tal fin en los Órganos con funciones propias de la Inspección de los Tributos podrá prestar sus servicios personal facultativo.

Por tanto, la regularización sólo puede basarse en un informe técnico, a cargo de la Administración que acredite que no nos encontramos ante una actividad de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la ley, siendo entonces cuando el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido.

En definitiva, sin ese informe técnico, ni la Inspección, ni el órgano revisor pueden determinar si los proyectos cumplen los requisitos para el disfrute de la deducción".

Cabe también citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2015 (rec. casación nº 918/2013).



16. En este caso, como hemos visto, la sociedad aplicó la deducción en la cuota del IS, ejercicio 2011, contando a su favor con los informes motivados de la Subdirección General de Fomento de la Innovación Empresarial -órgano del Ministerio de Ciencia e Innovación en el momento del informe-, cuyo contenido técnico-científico cumple con los estándares de excelencia exigidos.

No es de menor importancia el hecho de que la sentencia aquí objeto de impugnación casacional hubiera cambiado su criterio (siguiendo la línea que arranca de su SAN de 23 de noviembre 2022, recurso nº 637/2019), concluyendo que las actividades de innovación tecnológica realizadas, consistentes en el desarrollo de software y aplicaciones informáticas, no se subsumirían en el artículo 35.2.b) del TRLIS, a pesar de que el proyecto al que corresponden haya merecido la calificación de innovación tecnológica por los informes motivados. Esa opinión interesada del EAI colisiona frontalmente con lo informado por el Ministerio y respecto del núcleo de su contenido calificador, habilitante de la deducción que está en juego.

Es decir, la sentencia recurrida, como sus precedentes en asuntos equivalentes, reconoce que el cambio de criterio obedeció, en su día, a la convicción que obtuvo como resultado de la opinión del Equipo de Apoyo Informático -EAI- vertido procesalmente, aunque no lo haya sido en este caso. O sea, la Sala juzgadora ha supeditado la validez de la deducción por innovación tecnológica a las conclusiones y aclaraciones del EAI -que en el caso actual se vierte en documento emitido por un solo funcionario-, obviando los informes vinculantes del MICINN, a pesar de su relevancia técnica y sus efectos. Entre sus razonamientos, la sentencia no explica convincentemente cuál sería, en su criterio, el valor, alcance y límites del informe técnico vinculante del ministerio con competencia en materia de ciencia.

QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

Teniendo en cuenta las reflexiones que se han ido expresando, las cuales abarcan una numerosa serie de problemas jurídicos que pueden resumirse bajo la rúbrica común del valor probatorio de ciertos informes administrativos que contradicen las conclusiones de otros que la ley califica como vinculantes, estamos en disposición de consignar la doctrina que se establece, en respuesta a las interrogantes que formuló el auto de admisión:

1.- La primera pregunta es la siguiente:

"[...] Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático -dependencia interna de la propia AEAT-, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante".

a) En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el informe a que se refiere el art. 35.4 de dicho cuerpo legal para la deducción por innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como integrante de tal concepto, sino también en las inversiones y gastos que, presentados ante el órgano al que se consulta, hayan sido objeto de evaluación positiva.

b) En particular, tales informes vinculantes no pueden ser rebatidos ni ignorados por los órganos de la Administración tributaria, ni en la calificación de los proyectos como merecedores de la deducción fiscal ni en lo relativo a los gastos incluidos en el proyecto o proyectos y acompañados a la consulta.

c) Basta con la consideración, a este respecto, de que el informe vinculante -para la Administración- a que se refiere el citado artículo 35.4 TRLIS incorpora todos los elementos precisos para que la sociedad a quien beneficia pueda aplicar la deducción en la cuota íntegra del impuesto sin temor a ser corregida por ulteriores opiniones de los órganos internos de la Administración.

2.- La segunda pregunta es la siguiente:

"[...] Dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreta, la unidad informática mencionada".

La respuesta a esta cuestión puede entenderse integrada en la doctrina formulada a la primera, sin perjuicio de considerar que la razón determinante de la improcedencia de la sentencia examinada radica en la aceptación incondicionada en ella de la tesis que sustenta en el proceso la AEAT, teniendo en cuenta que la pregunta incorpora una vertiente del problema examinado a la que nos hemos referido, la de que, partiendo de esa naturaleza vinculante del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología, que la Administración debe respetar, nada puede ser y no ser al mismo tiempo, lo que traducido a las características de este asunto, equivale a



decir que la misma Administración, a través de distintos órganos y dependencias, no puede sostener que una actividad constituye innovación tecnológica y no lo constituye; que una deducción fiscal es procedente y, a un tiempo, no lo es; que un informe que la ley reputa vinculante, sin límites, no es vinculante porque puede ser privado de su valor y eficacia.

3.- La tercera pregunta es la siguiente:

"[...] En relación con las preguntas anteriores, determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso [...]"

El enfoque de esta pregunta atiende primordialmente al modo de haber creado la Administración la prueba, o auto prueba, que elimina el valor vinculante del informe. También en relación con esta cuestión, aunque podemos remitirnos a la doctrina fijada para la primera de ellas, se puede completar de este modo:

- a) Un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozar de un derecho, vinculante por ministerio de la Ley para la Administración emisora -en un sentido amplio y omnicompreensivo-, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración.
- b) Aun cuando tal contradicción, en casos sumamente excepcionales de apreciación arbitraria o ilógica -que en este caso no son concurrentes-pudiera ser hecha valer por la Administración fiscal mediante prueba, sobre lo que no nos pronunciamos, no es aceptable la prueba autocreada en su seno mismo.
- c) En tales condiciones, esto es, aun cuando se aceptara a efectos dialécticos que es posible tal prueba, no puede revestir la forma de prueba meramente documental ni ser presentada a un Tribunal de justicia entre los documentos que se integran en el expediente administrativo.
- d) En particular, el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la Administración demandada en la instancia y recurrida en esta casación, ni está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les haga imparciales en sus conclusiones.
- e) Dicho equipo no consta, más bien se infiere lo contrario de la resolución que lo crea -de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT-, que posea conocimientos técnicos y científicos necesarios para opinar sobre la calificación de los proyectos como innovación tecnológica, sobre los gastos e inversiones que determinan la base de la deducción y, en suma, sobre el acierto o desacierto de un informe especializado de un Ministerio competente en materia de ciencia al que la ley le atribuye carácter vinculante para la Administración".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 8 de octubre de 2024 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta, lo que, a su vez, comporta la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia, anulando las resoluciones combatidas y reconociendo la procedencia de la deducción por actividades de innovación tecnológica declarada por la sociedad en sus autoliquidaciones.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico quinto de la sentencia núm. 1567/2024, de 8 de octubre de 2024, pronunciada en el recurso de casación núm. 948/2023.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de **HAVAS MANAGEMENT ESPAÑA, SLU**, contra la sentencia de 9 de diciembre de 2022,



dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 570/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 570/2019, deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de marzo de 2019, que desestimó la reclamación interpuesta contra liquidación dictada por la AEAT en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2013, anulando las citadas resoluciones, por ser contrarias al ordenamiento jurídico, y reconociendo la procedencia de la deducción por actividades de innovación tecnológica declarada por la sociedad en sus autoliquidaciones.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ