

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062816

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID***Sentencia 265/2016, de 9 de marzo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 22/2014***SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Tramitación de actas de disconformidad. Ampliación del alcance de las actuaciones.** El procedimiento no termina con la firma de las actas, sino que la Administración puede modificar su criterio y el alcance de sus actuaciones.

**IS. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i). Informes motivados.** En ningún caso tales informes tienen por objeto la cuantificación de las bases de deducción. Constituyen un medio de prueba cualificado para acreditar que se cumple la definición de I+D+i. **Medios de prueba. Testigos.** La Administración acudió a trabajadores de la empresa para que contestasen a preguntas sobre su participación en el proyecto. Esa supuesta prueba testifical careció de los necesarios principios de contradicción y defensa. La valoración de la Inspección en sus repuestas no puede calificarse de informe pericial, sobrepasa el ámbito de sus conocimientos científicos o técnicos que se presumen en los servicios de inspección o de revisión si no cuentan con auxilio técnico. Sin el informe técnico no puede determinar si los proyectos cumplen los requisitos de disfrute de la deducción.

**PRECEPTOS:**

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 3 y 81.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 35 y 44.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 289, 368 y 372.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 88, 89, 91, 106, 148 y 157.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 178, 188 y 189.

RD 1432/2003 (Emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de los informes motivados de la deducción I+D+i), arts. 2 y 8.

**PONENTE:***Doña María Rosario Ornos Fernández.*

Magistrados:

Doña ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Doña CARMEN ALVAREZ THEURER

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2014/0000123

Procedimiento Ordinario 22/2014

Demandante: ICA INFORMÁTICA Y COMUNICACIONES AVANZADAS

PROCURADOR D./Dña. FEDERICO PINILLA ROMEO

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 265

RECURSO NÚM.: 22-2014

PROCURADOR DÑA.: FEDERICO PINILLA ROMEO

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo  
Dña. María Rosario Ornosá Fernández  
Dña. María Antonia de la Peña Elías  
Dña. Carmen Álvarez Theurer

-----  
En la Villa de Madrid a 9 de marzo de 2016

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 22/2014, interpuesto por ICA INFORMÁTICA Y COMUNICACIONES AVANZADAS SL, representada por el Procurador D. Federico Pinilla Romeo, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 29 de octubre de 2013, en las reclamaciones NUM000 , NUM001 y NUM002 , en las que ha sido parte la Administración General del Estado representada por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

#### **Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que

constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

### **Tercero.**

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

### **Cuarto.**

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Se recurre por la parte actora la presunta desestimación por parte del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 29 de octubre de 2013, en las reclamaciones NUM000 , NUM001 , correspondientes a liquidación tributaria derivada de acta en disconformidad NUM003 , relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, por importe a ingresar de 103.961,31 €, acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación, por importe a ingresar de 97.444,96 € y liquidación, derivada de acta en disconformidad NUM004 , relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, por importe de 87.276,29 €.

### **Segundo.**

La parte actora alega la demanda que la impugnación de la regularización realizada por la Administración Tributaria en virtud de la cual se excluye de la deducción total de 343.547,51 €, la cantidad de 196.765,97 € en relación con las deducciones en cuota realizadas por el contribuyente en el IS respecto de I+D, del ejercicio 2006 se basa en cuatro motivos:

1º.- Las diligencias complementarias realizadas por el actuario a partir del acuerdo dictado el 10 de marzo de 2010, por la jefa de la Oficina Técnica, se llevaron a cabo con infracción del principio "venire contra factum proprio non valet", y con infracción de los principios de buena fe y seguridad jurídica establecidos en el artículo 3.1 de la Ley 30/1992 , de 25 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ("Ley 30/1992"), así como con infracción de la prohibición de la "reformatio in peius".

Además, en estas diligencias el actuario incurrió en exceso en el ejercicio de sus funciones ya que en el acta en disconformidad del 19 de febrero de 2010, se admitía la totalidad de los gastos de I+D de la entidad actora, aunque en la regularización propuesta en el acta de disconformidad en relación con la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnología del ejercicio 2006, si bien la Inspección actuarla no considera de aplicación el porcentaje de deducción incrementado del 50% previsto en el art. 35.1,c) del TRLIS, que se aplica sobre el exceso de los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo sobre la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores .

En virtud de ello, se dictó acuerdo de actuaciones ampliatorias, de de 15 de marzo de 2010, para determinar, dado lo avanzado del proyecto LogICA en 2006, si también en los ejercicios 2004 y 2005 se había incurrido en gastos de I+D por la actora para la elaboración del citado proyecto. Sin embargo, las actuaciones complementarias realizadas por el actuario excedieron en mucho, en cuanto al objeto, a las actuaciones ordenadas por la jefa de la Oficina Técnica, pues, el actuario pasó a investigar en general si las actividades realizadas en relación al proyecto LogICA merecían la consideración de actividad de I+D, lo que fue en contra del principio de los propios actos de la administración y supuso una reformatio in peius, pues, habiendo admitido en un primer momento que la totalidad de los trabajos incorporados al proyecto LogICA constituían actividad de I+D, luego mudó su criterio y decidió que la labor de determinados trabajadores no merecía la consideración de actividad de I+D. Además, y en relación con la infracción del principio "venire contra factum proprio non valet", se han infringido los principios de buena fe y confianza legítima que el artículo 3.1 de la Ley 30/1992 impone a la Administración en su actuación.

2º.- La metodología seguida por el actuario y validada por la Jefa de la Oficina Técnica en su acuerdo de 23 de julio de 2010 para determinar la base de la deducción por gastos en actividades de I+D infringió los artículos

289.1 y 372.1 de la LEC, aplicables a los procedimientos tributarios en virtud del artículo 106.1 de la LGT, así como el artículo 81.1 y 2 de la Ley 30/1992.

Se utiliza la palabra "método" porque ésta es la utilizada tanto en el acta de disconformidad como en el acuerdo de liquidación, pero, en paridad, más que de un método, de lo que se trata es del recurso (mal empleado, eso sí) a un determinado medio de prueba, cual es la prueba testifical.

Es decir, que el método seguido por el actuario para determinar la base de la deducción por los gastos en I+D en que incurrió el contribuyente como consecuencia de la creación del producto LogICA consistió en dirigirse a los trabajadores del contribuyente que habían estado asignados al referido proyecto LogICA para preguntarles su opinión sobre si la labor realizada por ellos era o no encuadrable en la definición de actividad de I+D, y de las respuestas ofrecidas por dichos trabajadores, deducir el propio actuario si el coste devengado por cada uno de los trabajadores en relación con el citado proyecto LogICA debía ser considerado o no en la base de la deducción. Así, hubo casos -la mayoría- en que el actuario dedujo de la respuesta dada por el trabajador que la labor del mismo no era merecedora de la consideración de actividad de I+D y en tales casos el actuario excluyó de la base de la deducción el coste imputado por ese trabajador.

Hubo también algún caso -los menos- en que, a la vista de la respuesta ofrecida por el trabajador, el actuario estimó que el mismo había realizado una actividad de I+D, y en tales casos el actuario aceptó la inclusión en la base de la deducción, del coste imputado por ese trabajador.

Si los requerimientos realizados por el actuario a los trabajadores del contribuyente que participaron en la creación del producto LogICA tienen la consideración de prueba testifical, entonces dicha prueba fue practicada con infracción de uno, sino el principal, de los principios que rigen la práctica de la prueba, a saber, el principio de contradicción, ya que el artículo 106,1 de la LGT que "(e)n los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa". Además la LEC, en relación con la práctica de los medios de prueba, determina en general, que "las pruebas se practicarán contradictoriamente en vista pública" ( artículo 289,1 de la LEC ).

También la Ley 30/1992, de residual aplicación a todos los procedimientos administrativos, incluidos los tributarios, prevé la intervención del interesado en la práctica de las pruebas que se realicen en el marco del procedimiento ya que en el artículo 81.1 de la Ley 30/1992 se establece que "La Administración comunicará a los interesados, con antelación suficiente, el inicio de las actuaciones necesarias para la realización de las pruebas que hayan sido admitidas", disponiendo el artículo 81.2 que "en la notificación se consignará el lugar, fecha y hora en que se practicará la prueba, con la advertencia, en su caso, de que el interesado puede nombrar técnicos con le asistan".

Así pues, debiera haberse dado al contribuyente la oportunidad de repreguntar a los, según la Administración, testigos sobre los hechos a que se referían las cuestiones que el actuario les preguntó.

Solicita, en consecuencia, la anulación de esa prueba testifical, por haber sido practicada con infracción del derecho de contradicción.

3º.- La metodología seguida por el actuario y validada por la Jefa de la Oficina Técnica en su acuerdo de 23 de julio de 2010 para determinar la base de la deducción por gastos en actividades de I+D infringió el artículo 368.1 de la LEC, aplicable a los procedimientos tributarios en virtud del artículo 106.1 de la LGT.

Además de infringir, por las razones expuestas en el motivo anterior, los artículos 289.1 y 372,1 de la LEC, el método seguido por el actuario para determinar la base de la deducción, o, más exactamente, las preguntas formuladas por el actuario en el marco de ese método, infringen el artículo 368.1 de la LEC, aplicable, lo mismo que los precitados artículos 289,1 y 372.1 de la misma LEC, a los procedimientos tributarios en virtud de la remisión a aquella norma contenida en el artículo 106,1 de la LGT.

Según el mencionado artículo 368.1 de la LEC, "las preguntas que se planteen al testigo (..) no habrán de incluir valoraciones ni calificaciones, y si éstas se incorporaran, se tendrán por no realizadas".

Sin embargo, las preguntas formuladas por el actuario a los trabajadores sí contienen valoraciones y calificaciones para que los propios trabajadores interrogados calificaran su participación en el proyecto LogICA como actividad de I+D o como actividad de rutina.

En lugar de limitarse a preguntar a los trabajadores en qué consistió la labor de cada uno de ellos -pregunta que hubiera sido perfectamente admisible, siempre y cuando se hubiese dado a la parte actora la oportunidad de participar en ese interrogatorio-, el actuario solicita además a los trabajadores que califiquen su labor bien como labor de I+D, bien como labor de mera rutina, ofreciéndoles, para ello, una serie de criterios.

En realidad, lo que se esté solicitando a los trabajadores es la realización de una labor típicamente jurídica, cual es la subsunción de un hecho - su trabajo- en el supuesto de hecho de la norma -los requisitos que, con arreglo a la norma, ese trabajo ha de tener para poder ser considerado actividad de I+D.

4º.- La valoración de las declaraciones de los llamados testigos realizada por el actuario contraviene las reglas de la sana lógica.

Por último, y para el caso de que los anteriores motivos sean desestimados, se impugna la valoración que el actuario hace de las declaraciones de los trabajadores para determinar si el producto LogICA entraña una

actividad de I+D así como si la concreta aportación realizada por aquellos trabajadores es subsumible en el concepto de I+D.

A tal efecto, se adjunta a la demanda, como documento número 9, informe pericial emitido por perito idóneo.

De ahí que por la entidad actora se solicite que se declare la nulidad de las diligencias complementarias llevadas a cabo por el actuario tras el acuerdo de completar el expediente dictado el 15 de marzo de 2010, y que se ordene la retroacción de las actuaciones a aquel momento del procedimiento, a fin de que el actuario continúe las actuaciones en el sentido estricto que le fue indicado en el referido acuerdo de completar el expediente dictado el 15 de marzo de 2010.

Para el supuesto de que no se estimase el pedimento anterior, subsidiariamente a dicho pedimento, se solicita que se revise la valoración de las declaraciones "testificales" realizada por la Administración en el sentido que se determina en la demanda y que se admita un ajuste negativo en la base del IS del ejercicio 2006, por importe de 35.499,05 euros.

En el año 2006 el contribuyente activó, como inmovilización inmaterial, el proyecto LogICA, siendo el importe activado por dicha inmovilización material del de 343.547,51 euros.

Como consecuencia de todo lo anterior, las liquidaciones de los ejercicios 2005 y 2006 deberían quedar en la siguiente forma:

A) Año 2005:

Declaración-liquidación presentada por el obligado tributario Liquidación practicada por la inspección Tributaria Liquidación "definitiva"

Base imponible	2.817,79	106.953,16	106.953,16 (*)
Tipo de gravamen	350/0	35%	35%
Cuota íntegra previa	986,23	37.433,61	37.433,61
Cuota íntegra	986,23	37.433,61	37.433,61
Cuota íntegra ajustada positiva	986,23	37.433,61	37.433,61
Deducciones	443,80	1.576,42	3.955,42(**)
Cuota líquida positiva	542,43	35.857,19	33.478,19
Cuota del ejercicio	542,43	35.857,19	33.478,19
Pagos fraccionados	0,00	0,00	0,00
Cuota diferencial	542,43	35.857,19	33.478,19
Líquido a ingresar o devolver	542,43	35.857,19	33.476,19
Autoliquidación	542,43	542,43	
Cuota del acta	35.314,76	32.935,76	(***)

Se aclara que se aceptan los ajustes positivos a la base realizados por la Inspección Tributaria en el IS del ejercicio 2005, pasando, por tanto, de los 2.817,79 euros de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente, a los 106.953,16 euros comprobados por la Inspección.

En cuanto a las deducciones en cuota, conforme a lo manifestado en la página 67 de este escrito de demanda, procede en el año 2005 una deducción en cuota por gastos en actividades de I+D, de 3.511,62 euros, resultado de aplicar el coeficiente o porcentaje del 50% a los gastos por actividades en I+D en que incurrió el contribuyente ese año, que fueron 7.023,24 euros:

Nombre Tabla salarial Horas Coste Desarrollo

Domingo 26,65 E 85 2.265,50 e  
 Florian 25,24 E 188,5 4.757,74 E

TOTAL 7.023,24 C

En consecuencia, las deducciones en cuota del ejercicio 2005 fueron los 443,86 euros por donaciones, y ya declarados por el contribuyente en su declaración-autoliquidación del impuesto, más estos 3.511,62 euros. Un total, por tanto, de 3,955,42 euros.

Como consecuencia de los cambios anteriores, el resultado de la liquidación son 32.935,76 euros, en lugar de los 35.314,76 euros resultantes de la liquidación practicada por la Inspección Tributaria,

B) Año 2006:

Declaración-  
liquidación  
presentada por el  
obligado tributario Liquidación  
practicada por  
la Inspección  
Tributaria Liquidación  
"definitiva"

Base imponible 704.668,46 800,705,88 765.206,83 (\*)  
Tipo de gravamen 35% 35-  
35% 35%  
Cuota íntegra previa 246.633,96 280.247,05 267.822,39  
Cuota íntegra 246.633,96 280.247,05 267.822,39  
Cuota íntegra ajustada positiva 246.633,96 280.247,05 267.822,39  
Deducciones 131,406,52 112,774,42 131.406,52 (")  
Cuota líquida positiva 115.227,44 167.472,64 136.415,87  
136,415,87  
Cuota del ejercicio 115.227,44 167.472,64  
Pagos fraccionados 48.207,43 48.207,43 48.207,43  
Cuota diferencial 67,020,01 119,265,21 88.208,44  
Líquido a ingresar o devolver 67020,01 119,265,41 88.208,44  
Autoliquidación 67,020,01 67,020,01  
Cuota del acta 52.245,20 21.188,43 (\*\*\*)

Se aceptan los ajustes positivos a la base realizados por la Inspección Tributaria en el IS del ejercicio 2006, pasando, por tanto, de los 704.668,46 euros de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente, a los 800,705,88 euros comprobados por la Inspección.

No obstante, procede, por las razones indicadas en la página 70 y siguientes de la demanda, un ajuste negativo a la base, por importe de 35.499,05 euros, toda vez que, si sólo se admite como fiscalmente deducible en cuota la cantidad de 308.048,46 euros, la activación del producto LogICA se hará por esa misma cantidad de 308,048,46 euros, y no, como se hizo, por la cantidad de 343.547,51 euros, lo que significa un menor ingreso de 35.499,05 euros, por cuanto la activación o entrada de un activo en balance significa, en la cuenta de pérdidas y ganancias, un ingreso.

En consecuencia, sobre la base comprobada por la Inspección de los Tributos, de 800.705,88 euros, se realiza un ajuste negativo de 35,499,05 euros, resultando de dicho ajuste una base de 765.206,83 euros,

En su declaración autoliquidación del impuesto, el contribuyente había declarado unas deducciones en cuota de 131,406,52 euros, obedientes a los siguientes conceptos:

i) 97,774,75 euros correspondían a deducción por gastos en investigación y desarrollo ("I+D"),

Dicha deducción por gastos en I+D se había generado en este ejercicio 2006, por un importe de 171.773,76 euros (casilla 798 del impuesto), si bien en dicho ejercicio 2006 sólo se aplicaba de esta deducción una parte por importe de 97.774,75 euros (casilla 799 del impuesto), quedando pendiente de aplicación en ejercicios futuros el importe restante, esto es, 73.999,01 euros (casilla 800 del impuesto).

fi) 11.647,42 euros correspondían a una deducción generada en el año 2000 por gastos en formación profesional ("FP") (casillas 786 y 787 del impuesto).

10.998,41 euros correspondían a una deducción generada en el año 2001 por gastos en FP (casillas 766 y 767 del impuesto).

975,83 euros correspondían a una deducción generada en el año 2002 por gastos en FP (casillas 198 y 896 del impuesto),

374,78 euros correspondían a una deducción generada en el año 2003 por gastos en FP (casillas 288 y 289 del impuesto).

64,75 euros correspondían a una deducción generada en el año 2004 por gastos en FP (casillas 466 y 467 del impuesto).

1.481,04 correspondían a una deducción generada en el año 2004 por gastos en FP (casillas 61 y 498 del impuesto).

8.089,54 euros correspondían a una deducción generada en el año 2004 por donaciones a entidades sin ánimo de lucro (casillas 294 y 295 del impuesto).

Ahora, como consecuencia de lo dicho en las páginas 63 y siguientes de la demanda, a saber, (1) que los gastos por actividades de I+D por el proyecto LogICA fueron de 308.048,46 euros (frente a los 343.547,51 euros declarados en el modelo de declaración-autoliquidación del Impuesto), y (ii) que de esos 308.048,46 euros, 295.952,70 euros corresponden al ejercicio 2006 (correspondiendo el resto a los ejercicios 2005 y 2007: en concreto, 7.023,24 euros al ejercicio 2005 y 5.085,80 euros al ejercicio 2007), el importe de la deducción por gastos de I+D en el ejercicio 2006 es de 147.274,03 euros ( $[3511,62 \times 30\%] + [292,441,08 \times 50\%]$ ).

De dicha deducción por gastos en I+D generada en el ejercicio 2006, por un importe de 147,274,03 euros, en dicho ejercicio 2006 sólo se aplicará una parte por importe de 97.774,75 euros, quedando pendiente de aplicación en ejercicios futuros el importe restante, esto es, 49.499,28 euros.

En consecuencia, las deducciones aplicables en 2006 serán:

Concepto de la deducción Arlo de origen de la deducción Importe de la deducción

I+D 2006 97.774,75  
FP 2000 11.647,42  
FP 2001 10.998,41  
FP FP 2002 975,83  
374,78

2003

FP 2004 64,75  
FP 2005 1.481,04  
Donaciones 2004 8.089,54

En total, deducciones por importe de 131.406,52 euros.

Corno consecuencia de los cambios anteriores, el resultado de la liquidación son 21.188,43 euros, en lugar de los 52.245,20 euros resultantes de la liquidación practicada por la Inspección Tributaria.

Por tanto, la cuota a ingresar ha de ser:

Por el ejercicio 2005: 32.935,76 euros.

Por el ejercicio 2006: 21.188,43 euros.

En cuanto al acuerdo sancionador de los ejercicios 2005 y 2006, una vez admitido que las cuotas a ingresar son 32935,76 euros (ejercicio 2005) y 21188,43 euros (ejercicio 2006), la liquidación de las sanciones habrá de modificarse de acuerdo con ello, sin que haya existido ocultación.

### **Tercero.**

La defensa de la Administración del Estado señala al contestar a la demanda que fue correcto el método utilizado por la administración, que estaba facultada para ampliar sus actuaciones después de la incoación de la primera de las actas en disconformidad, defendiendo también la validez del acuerdo sancionador.

### **Cuarto.**

El presente recurso se contrae únicamente, tal como se especifica en la demanda, a determinar si fue correcto que por la administración no se admitiese la deducción practicada en el ejercicio 2006 por la entidad actora en concepto de I+D como consecuencia del desarrollo del proyecto LogICA.

La primera cuestión que debemos analizar se refiere al hecho de que por parte de la administración se incoase acta en disconformidad, NUM005 , a la entidad recurrente, el 19 de febrero de 2010, en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 y en ella no se pusiesen en cuestión las cantidades totales deducidas por la entidad en 2006 en concepto de I+D y solamente se plantease si esas cantidades podían

ser objeto de deducción en ese ejercicio, incrementándose el porcentaje de deducción en un 50%, y no debía de imputarse alguna de ellas a ejercicios anteriores, lo que impediría ese incremento, además de no admitirse otras deducciones que no son puestas en cuestión en la demanda, y que, posteriormente, después de dictarse un acuerdo de ampliación de actuaciones de 15 marzo de 2010, en el que se acordaba realizar actuaciones inspectoras en relación a ese extremo, se acabase incoando acta en disconformidad NUM003 por la AEAT, el 11 de junio de 2010, en la que, además de imputar determinada deducción de I+D al ejercicio 2005, se reducía de la deducción total de 343.547,51 €, aplicada en 2006, la cantidad de 196.765,97 € en relación con las deducciones en cuota realizadas por el contribuyente en el IS respecto de I+D.

En el ACUERDO POR EL QUE SE ORDENA COMPLETAR EL EXPEDIENTE de 15 de marzo de 2010 se hace constar lo siguiente, en lo que aquí interesa:

"Segundo. *Actuaciones complementarias.*

En la regularización propuesta en el acta de disconformidad, en relación con la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica del ejercicio 2006, la Inspección actuaría no considera de aplicación el porcentaje de deducción incrementado del 50% previsto en el art. 35.1 c) del TRLIS, que se aplica sobre el exceso de los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo sobre la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores.

Habida cuenta que el contribuyente no declaró cantidad alguna por actividades de investigación y desarrollo ni en el ejercicio 2004 ni en el ejercicio 2005, se hace necesario justificar la existencia de gastos en dichos ejercicios para negar la aplicación del porcentaje de deducción incrementado del 50%.

Por otra parte, resulta necesario determinar igualmente el importe de la cuota íntegra en los términos previstos en el artículo 44 del TRLIS el cual establece lo siguiente:

*Artículo 44. Normas comunes a las deducciones previstas en el presente capítulo.*

"1. Las deducciones previstas en este capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los capítulos II y III de este Título.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

a) En las entidades de nueva creación.

b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 35 y 36, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

(...)"

A efectos de dicho cálculo, a juicio de esta Oficina Técnica, debe considerarse de aplicación en el ejercicio 2006, la deducción en cuota procedente del ejercicio 2000 correspondiente a gastos de formación.

Por todo lo expuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 157.4 LGT y en el artículo 188.4 RGAT, SE ACUERDA ordenar completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias.

Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según proceda.

Si, por el contrario, se considera que ha de mantenerse la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas, dictándose la liquidación que proceda una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización."



Debemos concordar con la entidad recurrente en que es evidente el alcance limitado de las actuaciones de ampliación, según se refleja en el acuerdo reproducido y en que con posterioridad a ese acuerdo, y en virtud de las nuevas actuaciones de investigación realizadas por la inspección, se acabó por incoar a la recurrente un acta en disconformidad en el que ya no se admitía la totalidad de las cantidades que en un principio se habían aceptado en el acta anterior para su deducción en concepto de I+D. Sin embargo, y ahí discrepamos, entendemos que dentro de las facultades del órgano inspector está la de modificar su inicial criterio si, como consecuencia de las nuevas actuaciones de investigación a las que se amplió el procedimiento inspector, surgen nuevos datos que implican una nueva visión de las actuaciones y de la consecuencia final de las mismas. Lo contrario sería suponer que la administración, una vez incoada el acta en disconformidad no puede modificar su criterio y ello no es así porque legalmente está prevista la posibilidad de que hasta el momento de la liquidación la administración pueda variar su criterio.

Así se desprende de lo previsto en el art. 148 LGT que dispone:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta Ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias".

A su vez, el artículo 178.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que lleva por rúbrica "Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección", contempla la previsión, ya recogida en el artículo 11.3 del antiguo Reglamento General de Inspección de los Tributos de 1986, de modificar el alcance de las actuaciones, señalando:

"5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o período de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y períodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial".

Asimismo, dispone el artículo 189.1 del citado Reglamento que:

"1. El procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar..."

Por su parte, el artículo 157.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que "Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente", precepto que ha sido objeto del oportuno desarrollo reglamentario en el artículo 188 del Real Decreto 1065/2007, señalando que:

"4. El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:..."

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sec. 2ª, de 23 de julio de 2002, determinó que:

" Es doctrina jurisprudencial consolidada - Sentencias de 26 de febrero (RJ 1996, 1764 ) y 18 de diciembre de 1996 (RJ 1996 , 9309) , 28 de octubre de 1997 (RJ 1997 , 7146) (5), 16 de octubre de 2000 (RJ 2000\9493 ) , 4 de julio (RJ 2001, 7090 ) y 19 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 1002 ) y 25 de mayo (RJ 2002 , 4621) , 22 de junio (RJ 2002, 6120 ) y 6 de julio de 2002 - la que consideró, con referencia a la situación normativa anterior a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ( RCL 1998, 545 ) (RCL 1998\545), que por «actuaciones inspectoras» habían de entenderse no sólo las desarrolladas desde el inicio de la Inspección hasta que se hubieran obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión, sino también las que se produjeran entre dicha iniciación y la notificación de la liquidación resultante de la misma, conforme lo exigían razones de seguridad jurídica, de tal suerte que el tan repetido concepto de «actuación inspectora» venía a ser equivalente al de «actuaciones de la Inspección de los Tributos».

En parecidos términos se ha pronunciado el Alto Tribunal en la Sentencia de fecha 15 de abril de 2.004, dictada en el recurso de casación núm. 414/1999 , en la que señala:

"Sobre esta materia, la Sala se ha pronunciado en diferentes sentencias entre las últimas las de 18 de noviembre (RJ 2003, 270 ) y 18 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 769) , de las que puede extraerse, resumidamente, la siguiente doctrina:

1º.- Las actuaciones inspectoras abarcan desde que se inician hasta que se produce la notificación de la liquidación resultante ( Sentencias de 26 de Febrero y 18 de Diciembre de 1996 (RJ 1996 , 9309) , 28 de Octubre de 1997 (RJ 1997 , 7150) ( 3), 16 de Diciembre de 2000 , 4 de Julio y 19 de Diciembre de 2001 y 25 de Mayo , 22 de Junio , 6 (RJ 2002, 7274 ) y 23 de Julio de 2002 (RJ 2002, 7314) )...»".

Según ello, resulta claro que el procedimiento inspector no termina con la firma de las actas, sin que la administración pueda modificar su criterio a partir de ese momento, tal y como la actora sostiene, sino que el procedimiento se extiende hasta la notificación del acuerdo de liquidación, lo que comporta que, mientras se encuentre "en curso" el procedimiento, se podrá proceder a modificar el alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando, tal como ha sucedido en el caso que nos ocupa, incluso aunque, inicialmente se hubiese limitado el alcance de la ampliación de actuaciones a un determinado extremo, más favorable en ese momento para el sujeto pasivo.

La conclusión debe ser, conforme a los preceptos reproducidos, que está prevista la posibilidad de ampliación de las actuaciones "en el curso del procedimiento" , lo que comporta que puede llevarse a cabo en cualquier momento anterior a que se dicte el acuerdo de liquidación, y no a la firma de las actas como la parte pretende. límite temporal que ha sido observado en el presente procedimiento toda vez que ha sido en el desarrollo de las actuaciones complementarias acordadas por el órgano competente para liquidar cuando se entendió por la administración la necesidad de modificar el criterio ostentado en la primera de las actas, lo que motivó la incoación de la segunda de esas actas en la que se hizo constar ese criterio, tal como está previsto legalmente, y contra el que la recurrente pudo efectuar las correspondientes alegaciones, por lo que no se aprecia causa alguna de indefensión o de invalidez de la liquidación desde este punto de vista.

Procede, pues, la desestimación del motivo formal de impugnación esgrimido.

#### **Quinto.**

Por lo que respecta al siguiente motivo de impugnación, debemos centrarnos en examinar si fue correcto el método elegido de valoración por parte de la administración, para determinar cual fue realmente el alcance de la actividad desarrollada por los empleados de la entidad actora en relación a I+D y en concreto, al desarrollo del proyecto LogICA en los ejercicios objeto de este recurso.

El art. 35, del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , de rúbrica "Deducción 0 actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica", establece:

"1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de investigación y desarrollo.

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos

materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software.

## 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, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere el párrafo b).1.º siguiente, con independencia de los resultados en que culminen.

## 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, 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 el párrafo 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 y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al

cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo 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 (RCL 2003, 2945), General Tributaria.

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo 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 y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo 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."

La OCDE ha intentado delimitar y unificar el concepto de I+D+i, fijando así un soporte o marco general dentro de su ámbito de actuación, que permita unas mediciones y comparaciones entre todos los países que la integran. En este sentido dos son los Manuales que intentan definir y delimitar el contenido y ámbito de esos conceptos implicados:

1.- El Manual de Frascati, como referencia en el ámbito de las estadísticas y directrices para facilitar la comparabilidad en la Investigación y Desarrollo, que gira sobre el análisis de la I+D, y entiende la Innovación tecnológica como una actividad afín a la propia I+D, en el que se engloban tres actividades, que define:

- Investigación básica
- Investigación aplicada
- Desarrollo experimental

2.- El Manual de Oslo que aborda la medición e interpretación de los datos sobre la tecnología e innovación en la empresa, que define la Innovación como la "introducción de un nuevo, o significativamente mejorado, producto (bien o servicio), de un proceso, de un nuevo método de comercialización o de un nuevo método organizativo, en las prácticas internas de la empresa, la organización del lugar de trabajo o de las relaciones exteriores", distinguiendo cuatro tipos de innovación: de producto, de proceso, de mercadotecnia y de organización; lo que supone una definición de innovación mucho más amplia que la contenida en ediciones anteriores y esto obedece a la inclusión de las actividades de servicios en el ámbito de la innovación, con la consiguiente desaparición de la palabra "tecnológica", por cuanto se pudiera interpretar como "la utilización de materiales y equipos de alta tecnología" que excluiría su aplicación a la innovación de procesos y productos en dichos sectores.

Por otra parte, la dificultad que se presenta a la hora de encuadrar un determinado proyecto en una de dichas actividades, viene paliada, precisamente, con la finalidad de consigue superar la incertidumbre e inseguridad, con los informes motivados vinculantes para la Administración Tributaria, a la hora de calificar los proyectos realizados como actividades de I+D+i y gastos asociados, que contempla el citado art. 35.4.

De ahí que el Real Decreto 1432/2003, que lo regula, determine los diferentes plazos para solicitud de informe motivado, según tipos de actividades a calificar, al igual que dispone: "No se emitirá informe motivado respecto de aquellas actividades o proyectos sobre los que se haya resuelto por la Administración tributaria consulta vinculante o acuerdo previo de valoración".

Por último, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, y su normativa de desarrollo, así como la Orden CIN/506/2010, de 26 de febrero, por la que se crea y regula el Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Competitividad, permite exigir a los solicitantes el que presenten las solicitudes y comunicarse por medios electrónicos, al ser personas jurídicas y por razón de su

capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados que garantizan el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

En la Consulta Vinculante V2093-13, de fecha 24/06/2013, que se emite partiendo de la consideración de que el informe vinculante que emitirá el Ministerio de Economía y Competitividad será con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8.4 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre (RCL 2003, 2792 y RCL 2004, 562) (BOE de 29 de noviembre), por el que se 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, se Contesta:

"La presente contestación se emite partiendo de la consideración de que el informe vinculante que emitirá el Ministerio de Economía y Competitividad será con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8.4 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), por el que se 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.

El artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640 y 801) , (BOE de 11 de marzo), en adelante TRLIS , que recoge la "Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica", señala, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2010, aplicable *ratione temporis*, en su apartado 4, párrafo a), que:

#### "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.

...

En este sentido el artículo 2 del Real Decreto 1432/2003 establece:

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 (RCL 1995, 3496) , 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 (RCL 1995, 3496) , del Impuesto sobre Sociedades .

...

En la actualidad, tras la entrada en vigor del TRLIS (RCL 2004, 640) , cuando el Real Decreto 1432/2003 (RCL 2003, 2792) se refiere al artículo 33 de la Ley 43/1995 , debe entenderse que lo hace al artículo 35 del TRLIS (RCL 2004, 640) .

Asimismo, el artículo 8 del Real Decreto 1432/2003 señala que:

"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.

...

En definitiva, con arreglo a lo anterior, los informes motivados que en la actualidad emiten los órganos y organismos autorizados, en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 1432/2003 (RCL 2003, 2792) , tienen por objeto certificar que las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo merecen la calificación de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, definidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35 del TRLIS (RCL 2004, 640) . En ningún caso tales informes vinculantes tienen por objeto la cuantificación de las respectivas

bases de deducción. Por tanto, el contenido de dichos informes motivados sólo vincularán a la Administración tributaria respecto de la calificación de las actividades desarrolladas por la consultante como investigación y desarrollo e innovación tecnológica, pero no respecto del importe de la base de la deducción, en su caso, aplicable."

Por ello, tal como está redactado el artículo 35 del TRLIS, el informe motivado del Ministerio de Ciencia y Tecnología, hoy Ministerio de Economía y Competitividad, no se puede considerar como una condición para la obtención de la deducción, sino como un medio de prueba de la calificación de la actividad desarrollada por la consultante como actividad de I+D+i, con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 35 del TRLIS.

Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, siendo, en todo caso, su solicitud y aportación potestativos, no preceptivos. De ahí que dicho informe no se pueda calificar como necesario para la obtención de la deducción, sino como un medio de prueba cualificado que la norma pone a disposición del sujeto pasivo para acreditar que la actividad desarrollada por el consumante cumple la definición de I+D+i recogida en el artículo 35 del TRLIS.

Todo lo anterior se pone de relieve para destacar hasta que punto esta compleja materia y la demostración del carácter de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo en relación al I+D y a la deducción pretendida no se deja por la legislación al azar y a la improvisación o valoración superficial, sino que se ha previsto un sistema probatorio para la acreditación de tal extremo que, si bien no es de carácter vinculante para la administración, sirve de clarificación para la obtención de la deducción.

La entidad actora no ha acudido al Ministerio de Economía para obtener dicho informe y ha aportado con la demanda un informe pericial elaborado por D. Javier , ingeniero en Informática de Sistemas con la siguiente estructura:

- 1."Introducción" en la que el perito describe el encargo y la metodología utilizada.
- 2."¿Qué es LogICA?", donde el perito explica, primero, en términos más técnicos y posteriormente, en términos más coloquiales, en qué consiste el producto LogICA.
- 3."Cabe LogICA en el concepto de I+D", analizándose por el perito el producto para determinar si, globalmente considerado, LogICA puede ser considerado o no una actividad de I+D, llegando a la conclusión de que, en efecto, el desarrollo de LogICA entraña una auténtica actividad de I+D.
- 4."Matices en qué se considera I+D y qué no", donde el perito ofrece una serie de argumentos que abundan en la consideración de LogICA como actividad de I+D.
5. "Sobre las alegaciones de trabajadores de Grupo ,OCA implicados en el desarrollo de LogICA", donde el perito analiza la concreta labor realizada por los distintos trabajadores asignados al proyecto para determinar, trabajador por trabajador, si la específica labor realizada por cada uno de ellos puede ser considerada o no actividad de I+D.

Frente a ello, la AEAT, en las actuaciones de inspección y en base a las valoraciones del propio actuario, cuyos conocimientos específicos de la materia no constan en las actuaciones, ha determinado cuales de los trabajadores realizaban en la entidad actora una actividad de I+D y en que porcentaje o proporción, y todo ello, en base a una pregunta remitida por correo electrónico a todos los trabajadores que trabajaron en la empresa en los ejercicios controvertidos, valorándose, las contestaciones remitidas por los trabajadores, que en muchos de los casos, ya no trabajaban en la entidad actora, su actividad en relación con I+D y el desarrollo del proyecto LogICA.

Tiene razón la actora que esa supuesta prueba testifical, en caso de que pudiese calificarse como tal, careció de los necesarios principios de contradicción y defensa, ya que la entidad actora no tuvo ninguna intervención en la misma, por lo que se efectuó en contra de lo regulado en el artículo 106,1 LGT , que se remite a la LEC en cuanto a las normas que sobre medios y valoración de prueba, teniendo en cuenta que el artículo 289.1 LEC determina que las pruebas se practicarán contradictoriamente en vista pública y en tal sentido, el artículo 81 LRJP prevé la intervención del interesado en la práctica de las pruebas que se realicen en el marco del procedimiento administrativo.

Tampoco puede considerarse que se trate de ningún informe pericial, método de valoración admitido por el art. 57 LGT , ya que no constan los conocimientos técnicos del perito, en este caso el propio actuario, y tal como podemos apreciar en la liquidación se trata simplemente de una interpretación efectuada por el actuario de las respuestas enviadas por los trabajadores de la empresa sobre si su actividad en ella tenían que ver con I+D o con labores de "rutina".

Así, a modo de ejemplo, en relación a la trabajadora D<sup>a</sup> Silvia consta en el expediente que en un correo electrónico, remitido el 13 de abril de 2010, informó al actuario de lo siguiente:

"Vinculado al proyecto LogICA, realicé varias tareas como parte de las fases finales del ciclo de desarrollo de software relacionadas con la realización de pruebas de rendimiento de la aplicación A7 diferentes plataformas

(hardware y sistema operativo), la realización de un estándar de instalación,. según plataforma y realización de la documentación del producto.

A mi juicio, teniendo en cuenta lo indicado anteriormente ("resulta encuadrable en el concepto de actividad de investigación y desarrollo por suponer el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos"), el proyecto LogICA sí es encuadrable dentro de una actividad de Investigación y Desarrollo porque se trataba de un producto que ofrecía una funcionalidad no existente en el mercado en ese momento y cuyo desarrollo supuso un proceso de investigación (valga la redundancia)".

Sin embargo, el actuario no admitió el trabajo de esta empleada como actividad de I+D. En la página 14 del informe de disconformidad, de 11 de junio de 2010, se señala por el actuario:

"En base a las manifestaciones del trabajador requerido, esta inspección considera:

La calificación personal y técnica que hace de la encuadrabilidad del proyecto LogICA en el concepto de I&D, lo predica del conjunto del proyecto LogICA. Esta Inspección, de la propia especificación de su trabajo, considera que ni la realización de "pruebas de rendimiento", ni "la realización de un estándar de instalación", ni la "realización de la documentación del producto" resultan encuadrables como I&D sino que forman parte de la fase de preventa del producto,

En consecuencia, no se admiten los 32,79842 € de costes imputados a D<sup>a</sup>, Silvia y activados en el proyecto como susceptibles de formar parte de la base de la deducción".

Posteriormente, la liquidación admitió que solo una parte del trabajo de D<sup>a</sup> Silvia era I+D sin que conozcamos las razones técnicas de fondo para tales decisiones.

Por poner otro ejemplo, en el caso del trabajador D. Jose Antonio , en un correo electrónico remitido el día 4 de abril de 2010 informó al inspector de lo siguiente:

Mi participación consistió en generar un módulo que fuera capaz de lanzar r y ejecutar tareas en determinados momentos de tiempo, siendo capaz de recuperarse ante fallos en el sistema guardando su configuración en una base de datos".

Posteriormente, en otro correo electrónico remitido el 5 de abril de 2010, este trabajador manifestó:

"Mi trabajo en el proyecto consistió en añadir una funcionalidad al proyecto LogICA basada en herramientas de código abierto. Para su realización, no se hizo ningún tipo de desarrollo de teoremas o algoritmos y la funcionalidad que arcadia podía considerarse dentro de adición de funciones para el usuario a los programas de aplicación".

El actuario no admitió como I+D la labor realizada por este trabajador. En el informe de disconformidad de 11 de junio de 2010, se dice:

"En base a las manifestaciones del trabajador requerido, esta Inspección considera: Los costes del proyecto atribuidos al trabajador no resultan encuadrables en el concepto de gastos de I+D y por tanto no pueden tomarse como base para la deducción. En consecuencia, no se admiten los 9.813,81 € de costes imputados a D, Emiliano (sic. por Jose Antonio ) y activados en el proyecto como susceptibles de formar parte de la deducción".

Sin que el actuario explicase tampoco en este caso por qué no se admitía como actividad de I+D el trabajo realizado por este empleado, constando lo mismo en el acuerdo de liquidación de 23 de julio de 2010, "En relación con D. Emiliano (sic. por Jose Antonio ) , de acuerdo con sus manifestaciones, su función consistió en añadir una funcionalidad al proyecto LogICA basada en herramientas de código abierto, no considerándose pues actividades de investigación y desarrollo":

#### **Sexto.**

El Tribunal Supremo en la Sentencia de fecha 12 de enero de 2014, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 843/2012 , se pronuncia sobre la carga de la prueba en materia de deducción por I+D, en el siguiente sentido:

"SEXTO. Esta conclusión nos lleva a determinar la doctrina que debe prosperar.

En la actualidad, para mitigar la incertidumbre en la calificación que puede efectuar la Administración Tributaria en su actividad de comprobación cuando el sujeto pasivo se acoge a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en su autoliquidación, puede presentar consultas sobre la aplicación de la deducción, cuya contestación tiene carácter vinculante para la Administración Tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la vigente Ley General Tributaria, y asimismo puede solicitar a la Administración Tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, según lo dispuesto en el art. 91 de dicha Ley.

Por otra parte, para aplicar la deducción del artículo 35 del Texto Referido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 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.

SÉPTIMO. Frente a la tesis de la sentencia recurrida que atribuye la carga de la prueba al recurrente, sin que a ello obste la obtención de subvención por no ser suficiente para presumir que los proyectos entrañaban una actividad de investigación o desarrollo a los efectos fiscales, la de contraste viene a invertir la carga de la prueba, existiendo subvenciones, considerando que ha de ser la Administración la que tiene que justificar que no concurren los requisitos establecidos.

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 (RCL 1986, 1537, 2513 y 3058), 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.

Por otra parte, y aunque no nos encontremos cronológicamente en un supuesto en el que resulte aplicable la novedad introducida por la ley 7/2003, de 1 de Abril (RCL 2003, 903), en vigor desde el 1 de Enero de 2003, norma desarrollada por el Real Decreto 1432/2003 (RCL 2003, 2792 y RCL 2004, 562), hay que entender que la intención del legislador fue la de tener en cuenta que en la deducción controvertida se persiguen fines extrafiscales, por lo que la participación de los centros directivos de otros Departamentos Ministeriales viene a alcanzar, como después sucede con la ley 7/2003 (RCL 2003, 903), una importancia especial."

Resulta claro así que la regularización tributaria 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.

Tal como establece el Tribunal Supremo, 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.

En el presente caso la Inspección no acudió a ese informe técnico y utilizó un método para la valoración que la Sala no puede aceptar como válido, dado que para la apreciación de si los trabajos por los que la entidad actora pretendía deducirse constituían una actividad de I+D, acudió a un método que no era ni una prueba testifical, ni un informe pericial, puesto que solo consistía en una valoración por un actuario, del que no constan especiales conocimientos técnicos, de la contestación a una pregunta realizada por la propia AEAT, sin ningún



tipo de contradicción o intervención del sujeto pasivo y sin motivación del porqué se aceptaba que en unos casos los trabajos eran de I+D y en otros no..

Todo ello debe implicar la anulación de la resolución del TEAR, en lo que se oponga a esta Sentencia, y de de la liquidación impugnada respecto de los ejercicios 2005/2006 del Impuesto sobre Sociedades, así como la liquidación en relación al ejercicio 2007, ya que es una consecuencia de la primera. A su vez, ello debe llevar aparejada la anulación automática del acuerdo sancionador, que derivaba de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005/2006.

Sin embargo, esa petición principal de la demanda no puede concederse en toda su extensión porque la parte actora solicita que se anule el procedimiento inspector y se retrotraiga al momento en el que se dictó acuerdo ampliatorio por la inspección, para investigar determinadas circunstancias, pretendiendo con ello que la investigación de la administración se limite solo a esos extremos del acuerdo ampliatorio, admitiéndose así todas las cantidades que se intentaron deducir por la misma en concepto de I+D en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y que, según ella, habían sido aceptadas en la primera de las actas en disconformidad incoadas, lo cual no es posible, por lo especificado más arriba en relación a este extremo, puesto que la anulación de las liquidaciones el único efecto que la Sala considera que se debe producir, al margen de los establecidos en el párrafo anterior, es que la AEAT pueda, si lo estima oportuno, dentro del plazo de prescripción del tributo que nos ocupa, poder iniciar unas nuevas actuaciones inspectoras y volver a girar, en su caso, una nueva liquidación a la entidad actora, sin que la Sala entienda que deba ponerse límite alguno a la administración para ello, en cuanto a las cantidades que pueden o no ser objeto de deducción por I+D, por las razones ya especificadas y sin perjuicio, por supuesto, de que por la administración se respeten las exigencias de motivación a que se ha hecho referencia más arriba.

Procede así una estimación parcial del recurso contencioso administrativo, sin que sea necesario entrar al examen del resto de las cuestiones planteadas por la entidad actora en su demanda.

#### **Séptimo.**

Las costas procesales, al estimarse parcialmente el recurso, deben de ser soportadas por cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad, por aplicación del art. 139 LJ .

### **FALLAMOS**

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por ICA INFORMÁTICA Y COMUNICACIONES AVANZADAS SL, representada por el Procurador D. Federico Pinilla Romeo, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 29 de octubre de 2013, en las reclamaciones NUM000 , NUM001 y NUM002 , la cual anulamos parcialmente, en lo que se oponga a esta Resolución, por no ser conforme a derecho, así como las liquidaciones y sanción de las que traía causa, en los términos especificados, sin que proceda efectuar una expresa imposición de las costas procesales causadas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe recurso de casación en unificación de doctrina.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.