

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083324

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 7 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 286/2018

SUMARIO:

IS. Deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i). *Innovación tecnológica (IT). Informe motivado. Software avanzado.* Entidad bancaria que aplicó la deducción por diversos proyectos de software tecnológico respecto a los que obtuvo informe motivado de IT. La Inspección solicitó informe al Equipo de Auditoría Informática que consideró que los gastos aportados por la entidad no constituían base de la deducción. La cuestión es si el carácter vinculante del Informe motivado debe comprender la base de la deducción o solo la clasificación como IT. Para la Administración la deducción está orientada al sector industrial y los gastos asociados a un proyecto típico de ingeniería de software no tienen cabida en los supuestos admitidos como base de la deducción por IT. Según la Administración las consultas de la DGT [Vid., Consulta DGT V0054/2002, de 17-09-2002 (NFC017005)] consideran que solo gastos por adquisición de licencias, patentes, etc. forman parte de la base de la deducción, Sin embargo, el informe del Equipo de Auditoría Informática supone una interpretación jurídica. Para el tribunal, no cabe admitir la procedencia del informe para fundamentar la regularización. La posición de la DGT no ha sido tan consistente como sostiene la Administración [Vid., consultas DGT V0974/2009, de 06-05-2009 (NFC033111), V006/2013, 02-01-2013 (NFC046280) y V0778/2015, de 20-03-2015 (NFC050602) y STS 6 de mayo de 2021, recurso n.º 1208/2020, (NFJ082207) y 21 de octubre de 2020, recurso n.º 8122/2018, (NFJ079461)]. Cualquiera que sea el grado de vinculación de los informes motivados respecto a los gastos integrantes de la base de deducción, es evidente que tales informes pueden pronunciarse sobre los mismos. La relevancia del informe respecto a los gastos no ha sido desvirtuada por el informe del Equipo de Auditoría Informática.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 35 y 36.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 173.

Ley 58/2003 (LGT), art. 89.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000286 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01798/2018

Demandante: LIBERBANK, S.A.

Procurador: D.ª SILVIA CASIELLES MORÁN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a siete de julio de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 286/2018, se tramita a instancia de LIBERBANK, S.A., representada por la Procuradora D.ª Silvia Casielles Morán y asistida por el Letrado D. Víctor Covían Regales, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 302/2016 y 446/2016), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, y cuantía de 296.287,21 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Con fecha 27 de marzo de 2018, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 10 de julio de 2018.

Tercero.

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 27 de julio de 2018.

Cuarto.

- Las partes formularon conclusiones mediante sendos escritos presentados el 16 de octubre de 2018 y el 25 de octubre de 2018.

Quinto.

- Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 30 de junio de 2021, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego , quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

Primero.

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 302/2016 y 446/2016), desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas promovidas por la entidad recurrente contra los Acuerdos de liquidación, de fecha 15 de diciembre de 2015, dictados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010.

La cuestión litigiosa que se suscita en el presente recurso, en síntesis, es la conformidad a Derecho de la regularización realizada por la Inspección en la base de la deducción por innovación tecnológica declarada por la recurrente en los ejercicios 2009 y 2010.

Antecedentes de interés

Segundo.

- Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. Caja de Ahorros Santander y Cantabria presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 en la que reflejó un importe de 78.408,54 euros de deducción generada por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica realizadas en dicho ejercicio en aplicación de lo dispuesto en el art. 35.2 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 (en adelante, TRLIS). Además, Caja de Ahorros Santander y Cantabria declaró deducciones pendientes de aplicación procedentes del ejercicio 2008 por importe de 146.006,94 euros. Esta última deducción también fue aplicada en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

2. Los proyectos que dieron lugar a dicha deducción fueron los siguientes, sintéticamente expuestos:

Proyecto 1: Desarrollo de una nueva plataforma de gestión de funcionalidades de banca.

Proyecto 2: Desarrollo de nuevos productos financieros.

Proyecto 3: Sistema de optimización de procesos y recursos internos.

Proyecto 4: Nueva solución digital para el análisis y gestión integral del riesgo.

3. En julio de 2011, Caja de Ahorros Santander y Cantabria presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010, en la que reflejó un importe de 114.405,34 euros en concepto de deducción por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el citado ejercicio.

4. Los proyectos que dieron lugar a dicha deducción fueron los siguientes, sintéticamente expuestos:

Proyecto 5: Nuevos desarrollos para la gestión del riesgo.

Proyecto 6: Nuevas herramientas y metodologías para la gestión interna de la compañía.

Proyecto 7: Implementación de nuevos proyectos bancarios y sus plataformas de gestión.

5. La recurrente solicitó la emisión de informe motivado previsto en el art. 35.4 del TRLIS en relación con los proyectos anteriores. Por el órgano competente del Ministerio de Ciencia e Innovación se emitieron informes motivados que calificaron las actividades desarrolladas en cada uno de dichos proyectos como innovación tecnológica conforme al art. 35.2 del TRLIS y, a efectos de la base de la deducción, enmarcaron los proyectos en lo conceptualizado en el punto 2º del art. 35.2.b) del TRLIS. La entidad aplicó en sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 las cantidades aprobadas por los Informes ministeriales como base de la deducción.

6. El 7 de julio de 2014 se comunicó a LIBERBANK, S.A., como sucesora en obligaciones tributarias, el inicio de actuaciones de comprobación e investigación a Caja de Ahorros Santander y Cantabria por parte de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Esta Caja, junto a Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Extremadura y Caja de Ahorros de Asturias, constituyó una entidad de crédito con forma de Banco, LIBERBANK, S.A., que es la entidad recurrente.

7. Los datos declarados por el contribuyente se modifican por la Inspección por los siguientes motivos:

-La Inspección considera que la calificación como innovación tecnológica de los proyectos dada por el Ministerio de Ciencia e Innovación le vincula de acuerdo con lo dispuesto en el art. 35.4.a) del TRLIS y, por tanto, no cuestiona dicha calificación. No obstante, entiende que el carácter vinculante de los citados informes no alcanza a la delimitación o cuantificación de la base de la deducción.

-Así, ante la existencia de proyectos de software tecnológico, solicitó informe al Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a efectos de comprobar el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 35.2.b) del TRLIS.

-El citado Equipo emitió informe, en fecha 5 de marzo de 2015, indicando que " tras el análisis de los proyectos de IT de FUNDACIÓN BANCARIA CAJA DE AHORROS DE SANTANDER Y CANTABRIA de los

ejercicios 2009 y 2010, se considera que únicamente podrían ser admisibles como base de la deducción por IT los importes correspondientes a gastos realizados en la tarea "indagación del estado del conocimiento y de las tecnologías disponibles" de la actividad "Actividad 4. Diseño de la ampliación en 2009 del sistema de análisis y gestión del riesgo" del proyecto NUEVA SOLUCIÓN DIGITAL PARA EL ANÁLISIS Y GESTIÓN INTEGRAL DEL RIESGO. No obstante, estos gastos no han sido justificados; no obstante, estos gastos no han sido justificados; no figuran correctamente individualizados y no puede comprobarse por parte de la Inspección que efectivamente se trata de gastos reales, directamente relacionados con dicha tarea y aplicados a la realización de ésta".

-La Inspección solicitó a la entidad que aportase la individualización de estos gastos. La entidad solamente aportó esta información para los proyectos a incluir en 2009, no para los proyectos del año 2010, razón por la cual se consideró improcedente el importe de 114.405,34 euros declarado por el grupo en el ejercicio 2010 y pendiente de aplicar en ejercicios futuros.

-Con base en la documentación aportada por la recurrente, el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes emitió informe en fecha 27 de abril de 2015 con el siguiente contenido:

"En relación con los gastos realizados durante el período 2009 en la tarea "indagación del estado del conocimiento y de las tecnologías disponibles" de la actividad número 4 "Diseño de la ampliación en 2009 del sistema de análisis y gestión del riesgo" del proyecto "Nueva solución digital para el análisis y gestión integral del riesgo", se considera que la estimación de 296 horas de trabajo de perfil de "Analista técnico" es adecuada para la magnitud del trabajo realizado, por lo que procedería incluir la cantidad de 12.142,56 euros dentro de la base de deducción de 2009 al ser gastos derivados de actividades de diagnóstico tecnológico del artículo 35.2.b. 1º del TRLIS".

-A la vista de la documentación y explicación facilitada por la entidad, la Inspección da por bueno este importe como coste de la actividad " indagación original del estado del conocimiento y de las tecnologías disponible" del proyecto " Nueva solución digital para el Análisis y gestión integral del riesgo".

-Por tanto, solamente los gastos realizados por la entidad relacionados con el " estudio de viabilidad técnica" constituyen, a juicio de la Inspección, base para practicar la deducción por innovación tecnológica, por lo que concluye que el resto de gastos no cumplen los requisitos fiscales para dar lugar a la pretendida deducción.

-En definitiva, la Inspección admite una deducción por I+D+i, generada y aplicada en 2009, por importe de 971,40 euros, resultado de aplicar el tipo del 8% al importe de 12.142,56 euros, facilitado e individualizado por la entidad.

8. Con fecha 1 de julio de 2015 concluyeron las actuaciones de comprobación e investigación anteriores con la incoación al sujeto pasivo de acta de disconformidad nº A02-72569701, relativa al período 2009 del Impuesto sobre Sociedades, acompañándose de su preceptivo informe ampliatorio, y el acta de disconformidad nº A02-72569710 relativa al período 2010 del Impuesto sobre Sociedades.

9. El 15 de diciembre de 2015 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó sendos Acuerdos de liquidación por importe de 181.881,87 euros en relación al ejercicio 2009 y 0 euros en relación al ejercicio 2010, que fueron notificados al contribuyente el 15 de diciembre de 2015.

10. Disconforme el contribuyente con los Acuerdos de liquidación anteriores interpuso contra los mismos sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron desestimadas por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 302/2016 y 446/2016), que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Sobre la conformidad a Derecho de la regularización realizada por la Inspección en la base de la deducción por innovación tecnológica declarada por la recurrente en los ejercicios 2009 y 2010

Tercero.

- Para la decisión de la presente cuestión distinguiremos, en los siguientes fundamentos jurídicos, entre: (i) la Resolución impugnada; (ii) la posición de las partes; y (iii) la decisión de la Sala.

(i) La Resolución impugnada

Cuarto.

- El Tribunal Económico-Administrativo Central desestima las reclamaciones económico-administrativas con base en una razón de decidir que, en forma sintética, puede expresarse así:

(i) los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación al amparo del art. 35.4 del TRLIS solo vinculan a la Administración tributaria respecto de la calificación de la actividad como innovación tecnológica pero no respecto de la delimitación de la base de la deducción o su cuantificación - fundamento de derecho segundo de la resolución impugnada-;

(ii) con base en el informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los gastos generados en las fases del desarrollo de un nuevo sistema informático (especificación de requisitos, análisis, diseño, construcción, pruebas, instalación, soporte y mantenimiento) no forman parte de la base de la deducción por innovación tecnológica -fundamento de derecho tercero de la resolución impugnada-;

(iii) con base en el mismo informe, no se aprecian gastos que pudieran incluirse en lo conceptuado por el punto 3º del artículo 35.2.b) del TRLIS, gastos que sí podrían incluirse en la base de la deducción -fundamento de derecho tercero de la resolución impugnada-;

(iv) en relación con los gastos derivados de actividades de diagnóstico tecnológico del art. 35.2.b) 1º del TRLIS, también con base en el informe citado, solo se considera como susceptible de ser incluido en tal concepto una parte de los gastos correspondientes a la actividad 4 " Diseño de la ampliación en 2009 del sistema de análisis y gestión del riesgo" del proyecto denominado NUEVA SOLUCIÓN DIGITAL PARA EL ANÁLISIS Y GESTIÓN INTEGRAL DEL RIESGO, en concreto en lo relativo a la tarea de indagación del estado del conocimiento y de las tecnologías disponibles, admitiéndose al efecto un importe de 12.142,56 euros como base de la deducción en el ejercicio 2009 -fundamento de derecho tercero de la resolución impugnada-;

(v) respecto de los gastos relativos al ejercicio 2010, no se admite deducción alguna al no aportarse por la interesada información o documentación alguna que acreditase su individualización - fundamento de derecho tercero de la resolución impugnada-;

(ii) La posición de las partes

Quinto.

- La entidad recurrente defiende la deducibilidad del gasto declarado como innovación tecnológica al amparo del art. 35 del TRLIS con base en los siguientes argumentos, que se exponen resumidamente:

(i) Los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 35.4 del TRLIS tienen carácter vinculante para la Administración tributaria no solo en lo que se refiere a la calificación de la actividad realizada como innovación tecnológica sino también en cuanto a los gastos que pudieran formar parte de la base de la deducción.

(ii) Es errónea la interpretación de que se sirve la Administración tributaria para negar la deducibilidad de determinados gastos, en concreto, que la deducción por realización de actividades de innovación tecnológica está orientada al sector industrial y que, por ello, las actividades ejecutadas en los proyectos de software desarrollados por la recurrente no pueden tener cabida como concepto que integra la base del gasto al amparo del art. 35.2.b) 2º del TRLIS, a excepción de 12.142,56 euros que se consideran incluidos en el art. 35.2.b) 3º y generan una deducción por importe de 971,4 euros en el ejercicio 2009.

(iii) En contra de lo que manifiesta el informe del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las actividades realizadas por la recurrente en cada uno de los proyectos objeto de controversia sí responden a " diseño industrial e ingeniería de procesos de producción". El citado informe no lleva a cabo un análisis de los gastos que integran la base de la deducción sino que lo que realmente hace es recalificar cada actividad realizada por la recurrente, cuando las mismas ya habían sido objeto de calificación en los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

(iv) Aunque pudiera ponerse en duda el carácter vinculante de la inclusión de los gastos realizada por los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación en el art. 35.2.b) 2º del TRLIS, el informe motivado vinculante es uno de los medios de prueba más relevantes que pueden aportarse en un procedimiento de estas características, pues se trata de la opinión técnica de una de las entidades con mayor experiencia y capacidad de este país.

(v) Presunción de validez de los informes motivados en la medida en que constituyen auténticos actos administrativos.

Sexto.

- La Administración demandada defiende la conformidad a Derecho de la resolución impugnada con base en los siguientes argumentos:

(i) Los informes emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación al amparo del art. 35.4 del TRLIS solo vinculan a la Administración tributaria respecto de la calificación de la actividad como innovación tecnológica pero no respecto de la delimitación de la base de la deducción o su cuantificación.

(ii) con base en el informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los gastos generados en las fases del desarrollo

de un nuevo sistema informático (especificación de requisitos, análisis, diseño, construcción, pruebas, instalación, soporte y mantenimiento) no forman parte de la base de la deducción por innovación tecnológica.

(iii) con base en el mismo informe, no se aprecian gastos que pudieran incluirse en lo conceptuado por el punto 3º del artículo 35.2.b) del TRLIS, gastos que sí podrían incluirse en la base de la deducción .

(iv) en relación con los gastos derivados de actividades de diagnóstico tecnológico del art. 35.2.b) 1º del TRLIS, también con base en el informe citado, solo se considera como susceptible de ser incluido en tal concepto una parte de los gastos correspondientes a la actividad 4 " Diseño de la ampliación en 2009 del sistema de análisis y gestión del riesgo" del proyecto denominado NUEVA SOLUCIÓN DIGITAL PARA EL ANÁLISIS Y GESTIÓN INTEGRAL DEL RIESGO, en concreto en lo relativo a la tarea de indagación del estado del conocimiento y de las tecnologías disponibles, admitiéndose al efecto un importe de 12.142,56 euros como base de la deducción en el ejercicio 2009.

(v) respecto de los gastos relativos al ejercicio 2010, no se admite deducción alguna al no aportarse por la interesada información o documentación alguna que acreditase su individualización.

(vi) la recurrente no aporta prueba tendente a enervar la conclusión a que llega el informe del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos que cita en la demanda no resultan aplicables al presente caso.

(vii) la ausencia de mención a la persona encargada de realizar el informe del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no resulta significativa y, aunque pudiera calificarse de defecto formal, no determinaría por sí mismo la anulación del acto.

(viii) la persona que ha realizado el citado informe está plenamente capacitada para llevar a cabo las funciones encomendadas y el informe en absoluto carece de rigor y motivación, habiendo llegado a la conclusión de que los gastos que se imputan son fundamentalmente gastos de personal interno y externo que colabora en los trabajos de desarrollo de software en alguna de sus fases y que los gastos de personal efectuados en los proyectos de desarrollo de un sistema informático que dan soporte a las actividades del negocio de la empresa no forman parte de la base de la deducción por innovación tecnológica.

(iii) La decisión de la Sala

Séptimo.

- Conviene comenzar este fundamento jurídico con la cita del precepto legal en que se enmarca la cuestión litigiosa que se suscita en el presente recurso contencioso-administrativo, según ha quedado individualizada en los fundamentos anteriores. Así, el art. 35 del TRLIS en la versión aplicable *ratione temporis* dispone lo siguiente:

"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 10 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

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.

5. Desarrollo reglamentario.

Reglamentariamente se podrán concretar los supuestos de hecho que determinan la aplicación de las deducciones contempladas en este precepto, así como el procedimiento de adopción de acuerdos de valoración a que se refiere el apartado anterior.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionadas con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constanding específicamente individualizados por proyectos".

A la luz de este precepto y sobre la base incontrovertida de que en el presente caso la entidad recurrente obtuvo los correspondientes informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación en los que se calificaban los proyectos desarrollados como innovación tecnológica a los efectos del art. 35 del TRLIS, el debate que se plantea en el presente recurso contencioso-administrativo se articula en torno a dos ejes, uno de carácter general y otro de carácter particular.

El eje de carácter general gira en torno al alcance del carácter vinculante de los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación y la cuestión que plantea se puede expresar así: ¿se extiende esa vinculación a todos sus extremos, incluyendo por ejemplo los gastos que debe comprender la base de la deducción, o solo resulta predicable en cuanto a la calificación de la actividad como innovación tecnológica?

El eje de carácter particular presupone una determinada respuesta a la cuestión anterior, en concreto, la de que los informes motivados solo vinculan a la Administración tributaria respecto de la calificación de la actividad. Y a partir de esa premisa el eje en cuestión consiste en determinar si la Administración tributaria ha procedido conforme a Derecho al concretar y delimitar la base de la deducción.

Pues bien, para la decisión del presente caso hemos de comenzar por lo particular y examinar este segundo punto dado que, como admite con meridiana claridad la Administración demandada en su escrito de contestación, " la regularización efectuada por la inspección se fundamenta en el referido informe (del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria)" -página nº 14 del escrito de contestación-

Situados en este contexto, si acudimos al informe del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 5 de marzo de 2015, apreciamos que parte de dos premisas: la primera, que " sí compete a la Administración tributaria la comprobación de los gastos que pudieran constituir la base de la deducción por IT, que debe ajustarse a la normativa fiscal vigente y, en todo caso, estar dentro de una serie de conceptos tasados que son los únicos que a efectos fiscales son deducibles" -pág. 5 del informe-; la segunda, que desarrolla el punto 2º del informe bajo el título " La base de deducción por IT en los proyectos de desarrollo de software", en las págs. 6 y siguientes, con el siguiente contenido:

"El desarrollo software puede constituir una actividad de innovación tecnológica en los casos en que se estime la existencia de una novedad sustancial en un sistema de información, sin embargo conviene destacar que el artículo 36 del TRLIS (derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, por el número 2 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre), trataba sobre un incentivo fiscal para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, diseñado para mejorar la capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet en las pequeñas y medianas empresas, así como para la mejora de sus procesos internos mediante el uso de las tecnologías de la información y de la comunicación. Aquí cabría preguntarnos por qué el legislador hizo un artículo, el 36, donde si que se incluía claramente el desarrollo del software como deducible. ¿Por qué no se especificó del mismo modo en el artículo 35 la inclusión del desarrollo software? La opinión técnica del autor de este informe es que en la voluntad del legislador el artículo 35 no estaba pensado para su aplicación genérica al desarrollo de programas informáticos y por ello era necesario el artículo 36. Y es que, como nos recuerda Teodoro Arnáiz en las conclusiones de su estudio"... nuestra normativa se centra u orienta básicamente hacia el sector industrial".

Si quien evalúa los proyectos entiende que el cambio tecnológico expuesto es una mejora sustancial, considerará que una empresa estará realizando IT en sus proyectos de desarrollo de software. Sin embargo, es interesante ver que cuando pasamos a analizar los gastos que la ley considera como deducibles encontramos cuatro puntos muy concretos que, desde la entrada en vigor de la ley 4/2008 de 23 de diciembre 2008, son los únicos cuatro supuestos admitidos como base de deducción por IT y que son los únicos cuatro supuestos admitidos como base de deducción por IT y que son los siguientes:

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.

La redacción de los cuatro supuestos deja clara esa orientación hacia el sector industrial de nuestra legislación que comentábamos antes y no parece que los gastos asociados a un proyecto típico de ingeniería del software tengan cabida clara o explícita en ninguno de los cuatro supuestos.

Y precisamente así lo interpreta la DGT en la consulta vinculante V1521-06 de 14 de julio de 2006. En ella la DGT aprecia que en el desarrollo del nuevo sistema informático, previa identificación de las necesidades funcionales de la entidad, la puesta en marcha de un plan de formación para las diferentes sedes, y la implantación, mantenimiento y soporte del sistema existe innovación tecnológica, sin embargo no se incurre en ninguno de los gastos de los cuatro supuestos de base de deducción por IT. En definitiva, de acuerdo a la doctrina establecida por la DGT, los gastos generados en las fases del desarrollo del nuevo sistema: especificación de requisitos, análisis, diseño, construcción, pruebas, instalación, soporte y mantenimiento no forman parte de la base de deducción por innovación tecnológica.

Como conclusión a lo anterior, queremos incidir aquí en que si hubiera alguna duda sobre si alguna de las fases del desarrollo software como el análisis o diseño del sistema podría equipararse al diseño industrial o ingeniería de procesos de producción, dicha duda queda claramente contestada por la DGT ya que, según este organismo y a la vista de su respuesta, ni son lo mismo ni son equiparables.

El único concepto por el que la DGT parece poder admitir gastos en proyectos de IT relacionados con desarrollo de software es el tercero de ellos. Así en las consultas vinculantes V0054-02, V0007-01 y V0008-01 la DGT aprecia que la realización de desarrollos informáticos puede efectivamente considerarse IT, ahora bien, la base de la deducción solamente alcanza a los gastos derivados de la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños.

Hay que tener en cuenta que el punto primero ha cambiado con respecto a la redacción de las consultas vinculantes comentadas. En dichos ejercicios el primer punto tenía en cuenta proyectos realizados por universidades y otros organismos de investigación y en la redacción válida desde la entrada en vigor de la ley 4/2008 de 23 de diciembre, el primer punto habla de 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.

Con esta nueva redacción, y a falta de posicionamiento por parte de la DGT, se podrían incluir en la base de deducción aquellos gastos de un proyecto de desarrollo de software derivados de las actividades de diagnóstico tecnológico, siempre y cuando sean gastos reales, directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados.

Si cumplen las anteriores condiciones, podrían tener cabida bajo este nuevo concepto los gastos derivados, entre otras, de las siguientes actividades:

- Estudios de viabilidad tecnológica
- Prototipos orientados al diagnóstico tecnológico
- Estudios sobre el estado del arte
- Pilotos orientados al diagnóstico tecnológico
- Informes de asesoría y consultoría

Conviene resaltar que los gastos relativos a estas actividades sólo serán admisibles si se llevan a cabo en el contexto de un diagnóstico tecnológico y cuando tengan como finalidad identificar, definir u orientar soluciones tecnológicas avanzadas. Así por ejemplo, un piloto cuya finalidad sea la de depurar y verificar el correcto funcionamiento de todo o parte del aplicativo desarrollado como parte del proyecto no puede ser considerado como actividad de diagnóstico tecnológico, si no que debe considerarse una actividad de desarrollo como parte de las pruebas del sistema.

En conclusión, la doctrina establecida por la DGT considera que los gastos realizados en el desarrollo de aplicaciones informáticas no forman parte de la deducción por IT, con la única exclusión de los gastos por adquisición de licencias patentes, licencias, know-how» y diseños. También podrán formar parte de la base de deducción los gastos que se correspondan con actividades de diagnostica tecnológica. Este es el criterio que estamos obligados a seguir y seguiremos en la evaluación de los gastos de los proyectos que nos ocupan".

Estas dos premisas a que acabamos de hacer referencia van a informar el " análisis de los proyectos por parte de la Inspección", que es el punto 3º del informe, y del que vamos a destacar la siguiente parte:

"Análisis de los proyectos por parte de la Inspección

Tras el análisis de la documentación aportada, podemos resumir que los tres proyectos consisten en la agrupación de actividades de desarrollo de software para aplicaciones relacionadas con la actividad propia de FUNDACION BANCARIA CAJA DE AHORROS DE SANTANDER Y CANTABRIA donde se incluyen un conjunto de

funcionalidades motivadas por necesidades surgidas en los procesos de su negocio o por la necesidad de automatización de determinados procedimientos.

Como ya hemos comentado, dado que se aportan informes vinculantes para la Administración Tributaria en cuanto a la calificación de actividades, que han sido reconocidas como de innovación tecnológica, no se entra en analizar la naturaleza del proyecto, que se considera dentro del concepto de IT del artículo 35 del TRLIS.

A efectos de establecer la base deducible y de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente, los gastos pretenden ser enmarcados en la conceptualizado por el artículo 35.2.b) 2 del TRLIS "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".

No obstante, los gastos que se imputan, según las actividades descritas y los cuadros resumen, encontramos que se trata fundamentalmente de gastos de personal interno y externo que colabora en los trabajos de desarrollo de software en alguna de sus fases. Como ya se ha expuesto ampliamente en el apartado "LA BASE DE DEDUCCIÓN POR IT EN LOS PROYECTOS DE DESARROLLO DE SOFTWARE del presente documento, según expone la DGT en la consulta vinculante V1521-06 y otras, los gastos generados en las fases del desarrollo de un nuevo sistema informático: especificación de requisitos, análisis, diseño, construcción, pruebas, instalación, soporte y mantenimiento no forman parte de la base de deducción por innovación tecnológica.

Desde el punto de vista técnico, nosotros no apreciamos diferencias significativas entre las actividades de desarrollo de software que se declaraban en la consulta V1521-06 y las que aparecen descritas en los diversos proyectos de FUNDACION BANCARIA CAJA DE AHORROS DE SANTANDER Y CANTABRIA En ambos casos, el alcance de los proyectos es el desarrollo de aplicaciones y sistemas para el propio uso del contribuyente en alguna de sus fases, desde la toma de requisitos hasta el mantenimiento de las mismas. Por lo tanto, utilizando como criterio la analogía con el proyecto de la consulta V1521-06, los gastos de personal efectuados en los proyectos de desarrollo de un sistema informático que dan soporte a las actividades del negocio de la empresa no forman parte de la base de deducción por innovación tecnológica.

Por otro lado, no encontramos gastos que puedan ser enmarcados en lo conceptualizado por el artículo 35.2 b) 3 del TRLIS, adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "know-how" y diseños, gastos que, de acuerdo a la doctrina de la DGT, si podrían ser incluidos en la base de deducción.

Por último y en relación con los gastos derivados de actividades de diagnóstico tecnológico del artículo 35.2.b) 1" del TRLIS, sólo encontramos como susceptibles de ser incluidos bajo este concepto parte de los gastos correspondientes a la actividad "Actividad 4. Diseño de la ampliación en 2009 del sistema de análisis y gestión del riesgo del proyecto de NUEVA SOLUCION DIGITAL PARA EL ANALISIS Y GESTION INTEGRAL DEL RIESGO. En este caso, los gastos derivados de la tarea de indagación del estado del conocimiento y de las tecnologías disponibles podrían a nuestro juicio enmarcarse dentro de lo que la norma describe como diagnóstico tecnológico, sin embargo, los gastos que en su caso podrían relacionarse con la misma no han sido reivindicados como tales. Tampoco figuran correctamente individualizados, y por tanto no puede comprobarse por parte de la Inspección que efectivamente se trata de gastos reales, directamente relacionados con dichas actividades y aplicados efectivamente a la realización de éstas.

CONCLUSIONES

Tras el análisis de los proyectos de IT de FUNDACION BANCARIA CAJA DE AHORROS DE SANTANDER Y CANTABRIA de los ejercicios 2009 y 2010, se considera que únicamente podrían ser admisibles como base de la deducción por IT los importes correspondientes a gastos realizados en la tarea "indagación del estado del conocimiento y de las tecnologías disponibles" de la actividad "Actividad 4. Diseño de la ampliación en 2009 del sistema de análisis y gestión del riesgo del proyecto NUEVA SOLUCION DIGITAL PARA EL ANALISIS Y GESTIÓN INTEGRAL DEL RIESGO No obstante, estos gastos no han sido justificados; no figuran correctamente individualizados y no puede comprobarse por parte de la Inspección que efectivamente se trata de gastos reales, directamente relacionados con dicha tarea y aplicados efectivamente a la realización de ésta".

De acuerdo con lo que se acaba de exponer se comprueba que el informe técnico fundamenta el análisis de los proyectos y las conclusiones sobre la base de una valoración netamente jurídica. Basta para asegurarnos de que es así con transcribir de nuevo algunas partes del contenido del informe tan significativas en este punto como, por ejemplo, la siguiente: " La opinión técnica del autor de este informe es que en la voluntad del legislador el artículo 35 no estaba pensado para su aplicación genérica al desarrollo de programas informáticos y por ello era necesario el artículo 36".

Pues bien, en lo que supone interpretación jurídica, el citado informe no puede tener el valor que le atribuye la Administración tributaria, pues no debemos olvidar que el auxilio del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se recabó al amparo del art. 173.5.c) 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, a tenor del cual: " el personal inspector está facultado para: (...) c)

Recabar el dictamen de peritos. A tal fin, en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo".

Por tanto, la esfera de competencia propia y específica en que deben situarse estos informes y sus autores es la técnica, es decir, aquella para la que no resultan suficientes los conocimientos de que pueda disponer el personal inspector.

Dado que, en el presente caso, la valoración técnica está completamente condicionada por una opinión jurídica, resulta obligado, por una parte, despojar a la misma de cualquier apariencia técnica con la que quiera ser presentada o introducida en el debate y, por otra, considerar si la misma resulta o no ajustada a Derecho, en la medida en que en definitiva tal opinión ha sido asumida como propia por la Inspección y por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Pues bien, al someter a esta doble operación al informe técnico de referencia, la Sala concluye que no cabe admitir la procedencia del citado informe para fundamentar la regularización practicada por la Inspección.

Por las siguientes razones:

Por una parte, porque se basa en una interpretación del art. 35 del TRLIS que tiene su respaldo en consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, de forma significativa la consulta vinculante V1521-06, de 14 de julio de 2006, de las que se extraería la conclusión de que " los gastos generados en las fases del desarrollo de un nuevo sistema informático: especificación de requisitos, análisis, diseño, construcción, pruebas, instalación, soporte y mantenimiento no forman parte de la base de deducción por innovación tecnológica".

Sin embargo, como pone de manifiesto la parte recurrente en la demanda, la posición de la Dirección General de Tributos no ha sido tan consistente como se sostiene por la Administración tributaria, habiendo reconocido la posibilidad de incluir en la base de la deducción por innovación tecnológica gastos distintos de los contemplados específicamente en el punto 3º del art. 35.2.b) del TRLIS.

Así sucede, por ejemplo, en el caso de la consulta vinculante V0974-09, de 6 de mayo de 2009, en que se vino a declarar expresamente por la Dirección General de Tributos que la base de la deducción por innovación tecnológica se extiende a todos los supuestos contemplados en el art. 35.2.b) del TRLIS, sin restricción ni reserva alguna.

Dice así la citada consulta:

"Por tanto, con arreglo a lo anteriormente dispuesto, únicamente formarán parte de la base de deducción aquellos gastos directamente relacionados con la actividad de innovación tecnológica, efectivamente aplicados a la misma y debidamente individualizados por proyectos que se correspondan con alguno de los especificados en el artículo 35.2 b) del TRLIS previamente desarrollado.

En el supuesto planteado en la presente consulta, únicamente formarían parte de la base de deducción aquellos gastos directamente imputables a la actividad de diseño industrial, es decir, aquellos que incluyan 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 el desarrollo técnico, prueba y puesta a punto del nuevo sistema de gestión de riesgos por pérdida de stock, en que hubiera incurrido la entidad consultante, incluidos los correspondientes a la fase de desarrollo técnico subcontratada con otra empresa residente en España, siempre que se correspondan con actividades efectuadas en España o en cualquier otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo".

En similar sentido, la consulta vinculante V0006-13, de 11 de enero de 20113, que se expresa así:

"Por tanto, con arreglo a lo anteriormente dispuesto, únicamente formarían parte de la base de deducción aquellos gastos directamente relacionados con la actividad de innovación tecnológica, efectivamente aplicados a la misma y debidamente individualizados por proyectos que se correspondan con alguno de los especificados en el artículo 35.2.b) del TRLIS previamente desarrollado.

En particular, en el caso concreto, siguiendo lo dispuesto en el apartado 2, letra b) punto 2º del ya citado artículo 35 del TRLIS, únicamente formarán parte de la base de la deducción aquellos gastos que sean directamente imputables al proyecto de innovación tecnológica, tales como gastos de personal o materiales, siempre que se correspondan única y exclusivamente con gastos de diseño industrial para la elaboración de muestrarios textiles. Por tanto, la consultante podrá integrar en la base de la deducción los gastos correspondientes a los sueldos y salarios de los diseñadores así como los gastos de viaje, en la medida en que estén directamente relacionados con la actividad de diseño que dará lugar a la elaboración de los correspondientes muestrarios, siempre y cuando se cumplan los restantes requisitos previstos en la letra b) del apartado 2 del artículo 35 del TRLIS.

Finalmente, los gastos derivados del pago de los cánones y licencias para la utilización de un programa informático, de acuerdo con lo establecido en el número 3º del artículo 35.2.b) del TRLIS, podrán formar parte de la base de deducción en la medida en que dicho programa sea utilizado para el desarrollo de los productos contenidos en los muestrarios. No obstante, en el presente caso, el programa informático no se emplea directamente en el desarrollo de los nuevos diseños que componen los muestrarios, sino que sirve para obtener información a cerca

de las tendencias que deberían seguir dichos diseños. Por tanto, los pagos en concepto de cánones y licencias para la utilización del programa informático no podrán formar parte de la base de deducción con arreglo al artículo 35.2.b).3º del TRLIS".

Y, por último, la consulta vinculante V0778-14, de 20 de marzo de 2014, que reitera la doctrina anterior al declarar:

"Por tanto, con arreglo a lo anteriormente dispuesto, únicamente formarán parte de la base de deducción aquellos gastos directamente relacionados con la actividad de innovación tecnológica, efectivamente aplicados a la misma y debidamente individualizados por proyectos que se correspondan con alguno de los especificados en el artículo 35.2 b) del TRLIS previamente desarrollado".

Las razones en que se basa la Administración para negar que exista identidad entre los hechos y circunstancias del contribuyente y los que se incluyen en la contestación a la consulta vinculante no son relevantes, a juicio de la Sala, para alcanzar tal conclusión.

En todos los casos, la Administración cifra la falta de identidad en aspectos secundarios y contingentes que no pertenecen al núcleo esencial de las cuestiones planteadas y resueltas en las citadas contestaciones a las consultas vinculantes -página 15 del escrito de contestación-.

A partir de lo expuesto, la norma legal de referencia en estos casos está constituida por el art. 89.1, último párrafo, de la LGT, a tenor del cual:

"Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, interpretando el alcance de dicha norma, se sintetiza en la sentencia de 10 de mayo de 2021 (recurso nº 7966/2019) del siguiente modo:

"Si bien es cierto que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales de Justicia (STS de 1 de julio de 2000), no lo es menos que debe prevalecer al caso la reiterada doctrina del Tribunal Supremo sobre los actos propios de reconocimiento de derechos o situaciones favorables por la DGT, basados también en el principio de confianza legítima:

"...Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 2020)".

También se pronuncia así la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2021 (recurso nº 1208/2020) en los siguientes términos:

"Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 2020)".

En similar sentido se expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2020 (recurso nº 8122/2018), afirmando:

"Cabe añadir a lo anterior la sorpresa que nos causa que el TEAR de Madrid y la Administración autonómica no hayan tomado en consideración el criterio fijado por el Director General de Tributos en su respuesta a la consulta vinculante V4053-15, de 16 de diciembre de 2015, cuyo criterio resulta incontestable, después de un impecable razonamiento, aplicable a este caso, sobre los modos originarios de adquirir la propiedad y los derivativos, a partir de la exégesis del artículo 609 C.C .:

"CONCLUSIONES:

Primera: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho del hecho imponible, cual es la transmisión (no se produce la tradición a la que se refiere el Código Civil en su artículo 609).

Segunda: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme tampoco está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar el elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible (escritura, acta o testimonio notarial), al haberse declarado en sentencia judicial".

Es cierto que, como reiteradamente hemos señalado, tales actos administrativos, comprensivos de una declaración técnica de juicio u opinión jurídica, no son en sentido propio y riguroso fuentes del derecho (art. 1.1. C.C.) y, por tanto, no nos vinculan. Ello no significa que, en la medida en que efectúen declaraciones que favorezcan a los contribuyentes, la posición que razonadamente exponen no pueda ser invocada, en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y, como principio metajurídico positivizado en la actualidad, el de buena administración".

A la luz de lo expuesto hemos de alcanzar la conclusión de que la posición mantenida por la entidad recurrente respecto de la cuestión litigiosa suscitada, en definitiva, si la base de la deducción por innovación tecnológica comprende todos los supuestos del art. 35.2.b) del TRLIS, tiene amparo en la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos a que hemos hecho referencia.

Por otra parte, porque el informe del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aplica el criterio interpretativo restrictivo en cuanto al alcance de la base de la deducción por innovación tecnológica aplicando una razón de analogía (por ejemplo, cuando afirma " utilizando como criterio la analogía con el proyecto de la consulta V1521-06, los gastos de personal efectuados en los proyectos de desarrollo de un sistema informático que dan soporte a las actividades del negocio de la empresa no forman parte de la base de deducción por innovación tecnológica") que se compadece mal con la exigencia de identidad que se deriva del art. 89.1 de la LGT. Como se afirma en la demanda a este respecto: " de entrada el simple hecho de aplicar por analogía una consulta vinculante planteada por otro contribuyente al presente caso denota que las circunstancias planteadas en dicha consulta vinculante y las que se dan en los proyectos realizados por mi mandante no son las mismas y que, de hecho, dicha consulta vinculante no debería haberse tenido en cuenta en nuestro caso ni ser motivo de regularización" -página 31 de la demanda-.

Finalmente, por concluir, en los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación, que se han aportado a las actuaciones y que acreditan la existencia de innovación tecnológica en los distintos proyectos realizados por la entidad recurrente, se ha incluido la valoración de los gastos presentados como enmarcables en lo conceptualizado en el art. 35.2.b) 2º del TRLIS.

Como ha declarado el Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de marzo de 2016 (recurso nº 2799/2013), los informes motivados del tipo de los que se han emitido a propósito de los proyectos concernidos en el presente recurso pueden extenderse a la fiscalización de los gastos.

Dice así la sentencia indicada:

"No cabe compartir la interpretación de la Sala respecto al alcance y extensión de los Informes motivados tipo «A». En efecto, la diferente dicción y regulación de estos Informes motivados que se emiten para la aplicación de deducciones fiscales por actividades de investigación y se incluyen en el apartado 2.a) del Real Decreto respecto a otro tipo de Informes Motivados que se enumeran en los apartados siguientes del artículo 2 (b y c), no constituye una razón suficiente para ceñir el contenido de los Informes tipo «A» estrictamente a los requisitos científicos y tecnológicos, pues aún cuando el apartado a) se refiere a estos conceptos, resulta lógico y razonable, atendiendo a la finalidad a la que obedece el Informe, -el disfrute de deducciones fiscales- que puedan ser objeto de análisis otros aspectos vinculados con estos requisitos, como es el gasto de personal asociado al Proyecto de I+D. El dato de que el apartado 2.a) del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, no incluya expresamente tal concepto no lleva a interpretar la exclusión de los gastos vinculados a la actividad y no cabe admitir que la Administración se encuentre limitada en la fiscalización que le corresponde a los requisitos que indica el Real Decreto, no pudiendo realizar un análisis de un concepto tan esencial y elemental en la labor de fiscalización, y precisamente a los efectos del goce de beneficios fiscales, como son los gastos del Proyecto. Los apartados b) y c) regulan a otro tipo de informes y el artículo 9 del Real Decreto cuando se refiere a los efectos de los informes, respecto a los del artículo 2.a) dispone que el importe de los gastos e inversiones incurridos en las actividades de I+D deben estar documentados, y en este tipo de gastos no diferencia entre los que corresponden a personal u a otros conceptos análogos o equivalentes asociados al proyecto. En definitiva, los reparos que la Sala refiere respecto a los «gastos de personal» carecen de fundamento suficiente sin que sea procedente reducir el informe -y el control- de la Administración a la perspectiva propiamente científica o técnica del Proyecto con total independencia de la adecuación de los gastos que conlleva su ejecución y desarrollo, cuando afecta al reconocimiento de deducciones fiscales".

Cualquiera que sea el grado de vinculación que se reconozca a los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación respecto de los gastos susceptibles de integrar la base de la deducción, lo que resulta evidente, a la luz de la citada doctrina jurisprudencial, es que tales informes pueden pronunciarse sobre los mismos en la " labor de fiscalización" a que se refiere el Tribunal Supremo.

Pueden pronunciarse sobre los mismos y tienen, al hacerlo, un valor, una significación y una relevancia que no cabe ignorar ni desconocer.

Presupuesto lo anterior, la Sala concluye que ese valor, esa significación y esa relevancia de los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación, en lo que afecta estrictamente a los gastos asociados a los proyectos, no ha sido desvirtuada por el informe del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de

Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a que hemos hecho reiterada alusión, por las razones ya expuestas.

Para la decisión del presente recurso no es preciso, por ende, determinar con carácter general qué grado de vinculación tienen los informes motivados en este punto respecto de la Administración tributaria.

Aunque se admitiera que no existe una vinculación estricta de la Administración tributaria respecto de los informes motivados del art. 35 del TRLIS en lo que se refiere a los gastos que deben integrar la base de la deducción, la solución del caso sería la de estimar que el procedimiento de que se ha servido aquella para regularizar la situación tributaria del contribuyente no resulta idóneo a tal fin.

Y no lo es porque se ha basado en un informe técnico que, en realidad, asienta su valoración y sus conclusiones en una opinión jurídica de su autor, opinión además que está basada en una posición de la Dirección General de Tributos que no ha sido consistente en el tiempo y que entra en contradicción con la contestación a otras consultas vinculantes favorables a la posición defendida por el contribuyente. Por otra parte, el citado informe aplica un criterio de analogía incompatible con la exigencia de identidad que se deriva del art. 89.1 de la LGT. Se concluye, en definitiva, que tal informe no resulta suficiente para desvirtuar la valoración de los gastos que se contiene en los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación aportados por el contribuyente con relación a los distintos proyectos considerados en el presente procedimiento.

Dado que la regularización se fundamenta en el citado informe, como se admite sin ambages por la Administración demandada, la conclusión lógica que se deriva de los anteriores razonamientos es que aquella ha quedado desprovista de fundamento.

Conclusión que resulta suficiente a los efectos de adoptar una decisión en el presente recurso, sin que sea necesario por ello examinar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de demanda y contestación.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

Octavo.

- Procede, por tanto, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 302/2016 y 446/2016), así como los Acuerdos de liquidación de los que trae causa, por no ser ajustados a Derecho, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

Costas procesales

Noveno.

- En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene a la Administración demandada en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto se dicta el siguiente

FALLO

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo número 286/2018, interpuesto por la Procuradora D.ª Silvia Casielles Morán en nombre y representación de LIBERBANK, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 4 de diciembre de 2017 (R.G.: 302/2016 y 446/2016) y, en consecuencia:

1º.- Anulamos la citada Resolución y los Acuerdos de liquidación de que trae causa por no ser ajustados a derecho, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

2º.- Se imponen las costas a la Administración demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.