

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088200

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de octubre de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 6380/2020

### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo.** *Plazo de 27 meses del procedimiento económico-administrativo.* Tal y como señala el acuerdo de liquidación, la duración del procedimiento inspector ascendió a 27 meses dado que la cifra anual de negocios de la sociedad comprobada era igual o superior al importe requerido para auditar sus cuentas. Sin embargo, la entidad interesada considera que no resultaría de aplicación este plazo sino el general de 18 meses previsto en la normativa tributaria, y para ello, parte de considerar que nos encontramos ante una comprobación de alcance parcial cuyo único objeto era la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica, es decir, un único elemento de la obligación tributaria.

A partir de ello, el escrito de alegaciones razona que este elemento de la obligación tributaria comprobado no guarda relación alguna ni se ve afectado por el importe neto de la cifra de negocios. Considera que el plazo de 27 meses se ha fijado para actuaciones que revistan una especial complejidad y por ello ha establecido una conexión entre dicha cifra y la obligación tributaria comprobada, y no entre la cifra de negocios y el contribuyente. Al no verse afectado el objeto de la obligación tributaria comprobado por la cifra de negocios, no reviste de una especial complejidad a este respecto y defiende la improcedencia del plazo de 27 meses, correspondiendo el general de 18 meses. Como prueba de ello señala que únicamente se han extendido 6 diligencias en el procedimiento, siendo ello prueba de que un plazo tan largo resultaba no sólo innecesario sino contrario a la correcta interpretación del art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT). Como consecuencia, se habría superado el plazo máximo de duración del procedimiento -al proceder el de 18 meses- lo que, de acuerdo con el escrito de alegaciones, provocaría la prescripción del derecho de la Administración a regularizar los ejercicios 2013 y 2014.

Pues bien, el Tribunal resuelve que, atendida la redacción literal del art. 150.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT), el plazo de 27 de meses del procedimiento inspector es aplicable cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas "en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación", debiendo remarcarse la conjunción utilizada por el legislador "o" en lugar de "y". Es decir, si en alguno de los períodos objeto de comprobación el obligado tributario tiene una cifra de negocios superior a 5,7 millones de euros -cifra anual de negocios que hace obligatoria la auditoría de cuentas- el plazo del procedimiento de comprobación e investigación de cualquier obligación tributaria, ya sea el alcance parcial o general, será de 27 meses, con independencia de la complejidad que puedan revestir las actuaciones. Cuestión, la de la complejidad, que ha sido eliminada de la redacción de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 67, 105 y 150.

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

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

Constitución Española, art. 24.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 35.

RD 1432/2003 (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 I+D+I), arts. 2 y 9.

Ley 7/2003 (Sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada), Disp. Adicional Primera.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.**

Con fecha 30 de septiembre de 2020 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó y notificó Acuerdo de liquidación respecto al Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2013 y 2014 derivado del acta de disconformidad número **A02-...63** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XZ**, habiéndose notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 5 de julio de 2018.

La sociedad presentó declaración por los periodos impositivos que son objeto de comprobación con los siguientes importes:

|                                                      | Ejercicio 2013 | Ejercicio 2014 |
|------------------------------------------------------|----------------|----------------|
| Base imponible                                       | 24.442.438,54  | 39.228.600,08  |
| Líquido a ingresar ( <b>LOCALIDAD</b><br><b>_1</b> ) | 23.090,69      | 81.937,26      |
| Líquido a ingresar ( <b>LOCALIDAD</b><br><b>_2</b> ) | 49.672,91      | 169.120,45     |
| Líquido a ingresar ( <b>LOCALIDAD</b><br><b>_3</b> ) | 136.780,34     | 81.879,26      |
| Líquido a ingresar ( <b>LOCALIDAD</b><br><b>_4</b> ) | 75.596,21      | 102.096,40     |
| Líquido a ingresar (Estado)                          | 2.667.959,39   | 4.697.210,54   |

Siendo los importes comprobados por la inspección en el Acuerdo de liquidación los siguientes:

|                   | Ejercicio 2013 | Ejercicio 2014 |
|-------------------|----------------|----------------|
| Base imponible    | 24.442.438,54  | 39.228.600,08  |
| Cuota del acta    | 703.917,87     | 763.192,56     |
| Cuota total       | 1.467.110,43   |                |
| Interés de demora | 321.744,31     |                |
| Deuda a ingresar  | 1.788.854,74   |                |

En cuanto a la actividad principal desarrollada por la sociedad, la misma se encuentra clasificada en el epígrafe IAE 822, relativa a ASEGURADORAS DE ENFERMEDAD Y RIESGOS.

### Segundo.

La comprobación efectuada por la Inspección de los Tributos tuvo alcance parcial, limitándose a las deducciones en cuota por actividades calificadas como de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

La sociedad aplicó tal deducción en relación a una serie de proyectos para los que contaba, entre otras cosas, con informes motivados vinculantes expedidos por parte del Ministerio de Economía y Competitividad previstos en el artículo 35.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Rexto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, -TRLIS), en los que se calificaba a los proyectos como de innovación tecnológica.

La Inspección de los Tributos comprueba los gastos incluidos en la base de la deducción, regularizando aquellos que considera que no cumplen los requisitos para ser incluidos en dicho cálculo, dando como resultando que:

En el ejercicio 2013 la base de la deducción pasa de 5.956.940,82 euros a 90.958,50 euros, por lo que el importe de la deducción pasa de 714.832.90 euros a 10.915,03 euros.

En el ejercicio 2014 se eliminan todos los gastos incluidos en la base de la deducción y con ello la deducción aplicada en la cuota en su autoliquidación inicial por importe de 763.192,56 euros.

### Tercero.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se notificó el inicio del procedimiento sancionador en fecha 29 de octubre de 2020, notificándose a su vez al obligado tributario el Acuerdo de resolución en fecha 21 de abril de 2021. La infracciones del artículo 191 LGT fueron calificadas como leves, imponiéndose las sanciones a un tipo del 50%

por una cuantía total de 351.958,94 euros y 381.596,28 euros para los periodos impositivos 2013 y 2014 respectivamente.

**Cuarto.**

Disconforme la sociedad interesada con el Acuerdo de liquidación y con el Acuerdo de resolución del expediente sancionador interpuso ante este TEAC las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

| Reclamación   | F. Inter.  | F. Entra.  |
|---------------|------------|------------|
| 00-06380-2020 | 29/10/2020 | 30/10/2020 |
| 00-03705-2021 | 19/05/2021 | 20/05/2021 |

Respecto al Acuerdo de liquidación, se defiende su improcedencia en base a las siguientes cuestiones:

Prescripción del derecho de la Administración Tributaria a comprobar los ejercicios 2013 y 2014 por haber excedido el plazo máximo de duración del procedimiento al no resultar procedente la aplicación del plazo de 27 meses.

Incorrecta regularización de la deducción por innovación tecnológica al tratarse de gastos certificados en el informe vinculante del Ministerio de Economía y Competitividad, no pudiendo el informe de la Administración Tributaria rebatir los informes motivados vinculantes.

Nulidad de pleno derecho de las actuaciones por haberse realizado materialmente por un órgano incompetente ya que la comprobación ha sido desarrollada realmente por el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Procedencia en la aplicación de la deducción e inclusión de todos los gastos declarados ya que se cumplen todos los requisitos previstos por la normativa a tal efecto.

En cuanto a la sanción, se solicita su anulación por no existir culpabilidad en el comportamiento de la entidad, no habiéndose probado de forma suficiente en el Acuerdo de resolución del expediente sancionador.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**Segundo.**

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

**Tercero.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la liquidación y sanción impugnadas dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente a las mismas.

**Cuarto.**

**Sobre la procedencia del plazo de duración del procedimiento inspector de 27 meses y su posible efecto sobre la prescripción del derecho a comprobar los ejercicios regularizados.**

Como señala el Acuerdo de liquidación, la duración del procedimiento inspector ascendió a 27 meses dado que la Cifra Anual de Negocios de la sociedad comprobada era igual o superior al importe requerido para auditar sus cuentas.

Sin embargo, la entidad reclamante considera que no resultaría de aplicación este plazo sino el general de 18 meses previsto en la normativa tributaria. Para ello, parte de considerar que nos encontramos ante una comprobación de alcance parcial cuyo único objeto era la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica, es decir, un único elemento de la obligación tributaria.

A partir de ello, el escrito de alegaciones razona que este elemento de la obligación tributaria comprobado no guarda relación alguna ni se ve afectado por el importe neto de la cifra de negocios. Considera que el plazo de 27 meses se ha fijado para actuaciones que revistan una especial complejidad y por ello ha establecido una conexión entre dicha cifra y la obligación tributaria comprobada, y no entre la cifra de negocios y el contribuyente.

Al no verse afectado el objeto de la obligación tributaria comprobado por la cifra de negocios, no reviste de una especial complejidad a este respecto y defiende la improcedencia del plazo de 27 meses, correspondiendo el general de 18 meses. Como prueba de ello señala que únicamente se han extendido 6 diligencias en el procedimiento, siendo ello prueba de que un plazo tan largo resultaba no sólo innecesario sino contrario a la correcta interpretación del artículo 150 LGT.

Como consecuencia, se habría superado el plazo máximo de duración del procedimiento -al proceder el de 18 meses- lo que, de acuerdo con el escrito de alegaciones, provocaría la prescripción del derecho de la Administración a regularizar los ejercicios 2013 y 2014.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado ya este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 24 de noviembre de 2020 (RG 2420/19). En aquel caso se formulan las mismas alegaciones que en la reclamación objeto de la actual controversia, refiriéndose a una comprobación de alcance parcial en la que se mantenía que no existía conexión con la cifra de negocios del contribuyente, por lo que no revestía la especial complejidad que permitiría aplicar el plazo de 27 meses.

En concreto, se alegaba en aquel caso lo siguiente:

*<<La reclamante señala que el plazo del procedimiento inspector debió ser el de carácter general de 18 meses pues el tributo comprobado "Retenciones a cuenta.*

*Imposición de no residentes" no se ve afectado por el importe de la cifra de negocios de A..... SA y que el plazo del procedimiento debe determinarse poniendo en conexión la obligación tributaria que se comprueba con la circunstancia que posibilita aplicar el plazo ampliado de 27 meses. Considera que el plazo de 27 meses se ha fijado para actuaciones que revistan una especial complejidad y por ello se ha establecido una conexión entre dicha cifra y la obligación tributaria y no entre la cifra de negocios y el contribuyente.*

*Señala al respecto en sus alegaciones:*

*"(vii) Si las actuaciones de comprobación o investigación hubiesen afectado no sólo a las Retenciones del IRNR de un único empleado, sino al Impuesto sobre Sociedades, o al IVA, esta parte no realizaría objeción alguna, ya que el procedimiento es único y el plazo aplicable debe ser común a todas las obligaciones tributarias comprobadas. Pero si, como ocurre en este caso, sólo se comprueban las retenciones practicadas a un empleado, que no tienen conexión alguna con la cifra anual de negocios de A....., carece de sentido interpretar el artículo 150 LGT en el sentido de que el plazo de duración es de 27 meses, y no de 18".>>*

La respuesta otorgada para aquel caso, idéntico al presente, fue la siguiente:

*<<Este Tribunal no puede compartir las apreciaciones de la reclamante. Si atendemos a la redacción literal del artículo 150.1.b) vemos que el plazo de 27 de meses del procedimiento inspector es aplicable cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas "en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación", debiendo remarcarse la conjunción utilizada por el legislador "o" en lugar de "y". Es decir, si en alguno de los períodos objeto de comprobación el obligado tributario tiene una cifra de negocios superior a 5,7 millones de euros (cifra anual de negocios que hace obligatoria la auditoría de cuentas) el plazo del procedimiento de comprobación e investigación de cualquier obligación tributaria, **ya sea el alcance parcial o general, será de 27 meses, con independencia de la complejidad que puedan revestir las actuaciones.***

*Cuestión, la de la complejidad, que por otra parte ha sido eliminada de la redacción de la Ley 58/2003. Como señala la reclamante, la redacción del artículo 150 de la Ley 58/2003 con anterioridad a la Ley 34/2015 establecía un plazo de 12 meses para el procedimiento inspector, que podía ser ampliado a 24 meses cuando las actuaciones revistiesen especial complejidad, lo que se entendía producido, entre otros casos, cuando "el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas", como señalaba el artículo 184 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 (en adelante, RGAT), en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.*

*Por tanto, debemos confirmar que el plazo de duración del procedimiento de comprobación e investigación seguido a la entidad A.....SA por el concepto "Retenciones a cuenta. imposición de no residentes", períodos 2013 a 2015, es el establecido en el apartado 1.b).1º del artículo 150 de la LGT, 27 meses.*

*No habiendo superado las actuaciones de comprobación e investigación instruidas dicho plazo no cabe hablar de prescripción del derecho a liquidar, al no producirse lo establecido en el artículo 150.6 de la LGT y toda vez que al tiempo de iniciarse las actuaciones el 16 de febrero de 2017 ninguno de los períodos comprobados se encontrada prescrito.>>*

En consecuencia, este Tribunal Económico Administrativo Central considera que el plazo de duración del procedimiento inspector procedente era de 27 meses conforme al artículo 150.1.b) de la LGT, por lo que no se habría superado tal duración máxima ni se encontraría prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda en el momento de dictar el Acuerdo de liquidación impugnado conforme al cómputo previsto en el artículo 67 LGT.

## Quinto.

### **Sobre si puede la Administración Tributaria regularizar la deducción aplicada una vez que existe informe vinculante del Ministerio de Economía y Competitividad.**

Las siguientes alegaciones formuladas por la entidad reclamante se centran en defender la vinculación de los informes emitidos por parte del Ministerio de Economía y Competitividad (en adelante, -MINECO-) en relación a los proyectos comprobados no sólo para su calificación sino también para los gastos a incluir en la base de la deducción. Así, señala que este es el propósito de la reforma normativa producida, poniéndose de manifiesto por diferentes circunstancias:

La normativa reguladora de los informes vinculantes emitidos por el Ministerio requiere de la aportación, entre otras cosas, de información relativa a los gastos e inversiones asociadas al proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica.

La sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2016 reconoce expresamente que los informes vinculantes del Ministerio pueden pronunciarse no sólo sobre la calificación del proyecto, sino también sobre los gastos incurridos o en los que se vayan a incurrir.

Las posibilidades de comprobación de la Administración previstas en relación a los gastos asociados a los proyectos para los que se goza del informe vinculante están referidas a aquellos casos en que el informe es previo a la ejecución como tal del proyecto. Sin embargo, en el caso de la entidad reclamante los informes fueron solicitados con posterioridad a su realización, lo que permitió aportar las facturas y documentados asociados a los gastos producidos, habiendo sido aceptados por parte del Ministerio con excepción de algunos que fueron en todo caso excluidos de la base de la deducción.

El principio de personalidad jurídica única de la Administración lleva a la misma conclusión ya que resulta contrario a este axioma que el Ministerio haya aceptado expresamente tales gastos y la Administración Tributaria los rechace en la regularización posterior.

Afirma la entidad reclamante que lo que en realidad subyace es que la Inspección de los Tributos y el Equipo de Apoyo Informático no están de acuerdo con la calificación de los software como innovación tecnológica, siendo la verdadera razón por la que se eliminan los gastos de la base de la deducción.

La regulación de la deducción por innovación tecnológica se recoge en el artículo 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.), según redacción Ley 2/2011 aplicable "*ratione temporis*", en los siguientes términos:

#### *<<2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.*

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

##### *a) Concepto de innovación tecnológica.*

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

*Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la*



madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

*b) Base de la deducción.*

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

1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.

2.º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

3.º Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros.

4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Para determinar la base de la deducción, el importe de los gastos de innovación tecnológica se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

*c) Porcentaje de deducción.* El 12 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto, sin que sean de aplicación los coeficientes establecidos en el apartado 2 de la disposición adicional décima de esta Ley.

*3. Exclusiones.*

No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:

a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

*4. Aplicación e interpretación de la deducción.*

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

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

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

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

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

#### 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.>>

La Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la Sociedad Limitada Nueva Empresa, introdujo la posibilidad para los sujetos pasivos de aportar a la Administración Tributaria informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o por un Organismo adscrito a éste relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos necesarios para poder aplicar la deducción en cuestión, informes que tienen carácter vinculante para la Administración, señalando la Exposición de Motivos del Real Decreto 1432/2003, de 21 de diciembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de aquellos Informes motivados introducidos por la Ley 7/2003, lo siguiente:

<<La creciente importancia que para el desarrollo empresarial y el mantenimiento de la competitividad tienen las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) ha determinado que nuestro ordenamiento jurídico haya evolucionado a lo largo de los últimos años para recoger nuevas medidas de apoyo y fomento a tales actividades.

Una de las principales medidas de apoyo y fomento de actividades de I+D+i es la constituida por los beneficios fiscales a los que pueden acogerse las empresas mediante la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, tanto por los gastos incurridos en actividades de investigación y desarrollo como de innovación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante lo anterior, para que las medidas antes expuestas produzcan el efecto deseado con toda la intensidad posible, resulta necesario ofrecer a los agentes económicos un entorno de seguridad jurídica que les permita conocer si las actividades que planean llevar a cabo merecerán o no la calificación requerida para aplicar los incentivos fiscales considerados. Disponer de una información lo mas objetiva posible acerca de la naturaleza y contenidos en I+D+i, así como de los gastos asociados a este tipo de actividades empresariales supondrá un escenario de mayor certidumbre tanto para la empresa que ha de afrontar la toma de decisión de inversión, como para el resto de los agentes económicos que actúan en el tráfico jurídico mercantil y muy especialmente para la propia Administración Tributaria.>>

Dispone el artículo 2 del Real Decreto 1432/2003 lo siguiente:

<<El Ministerio de Ciencia y Tecnología, de conformidad con lo previsto en el artículo 33.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (hoy artículo 35 del TRLIS), emitirá informes motivados relativos

al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el apartado 1.a) de dicho artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en su apartado 2.a), para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos las exclusiones establecidas en el apartado 3.

Los informes motivados podrán ser del siguiente tipo: a) Informe motivado, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de aplicar la deducción fiscal por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de conformidad con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (hoy artículo 35 del TRLIS)...>>

Asimismo el artículo 9 del RD 1432/2003, denominado "Efectos de los informes" señala en su apartado 1 (el subrayado y negrita es nuestro):

<<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.>>

Tal y como indica la regulación anterior, los informes emitidos por el Ministerio de Economía y Competitividad sólo vinculan a la Administración Tributaria respecto a la calificación de las actividades desempeñadas en los proyectos del obligado tributario como de innovación tecnológica, pero no respecto a la delimitación de la base de la deducción o su cuantificación, facultad cuya inspección corresponde en todo caso a la Administración Tributaria.

Así se ha pronunciado previamente este Tribunal Económico Administrativo Central entre otras, en resoluciones de 9 de abril de 2019 (RG 7906/15) y de 21 de julio de 2020 (RG 2422/19), ambas disponibles en DYCTEA.

En los mismos términos resulta el análisis tanto de la Dirección General de Tributos en las consultas vinculantes V2093-13 de 24 de junio de 2013, V2698-13 de 10 de septiembre de 2013 y V3156-13 de 24 de octubre de 2013; como los órganos jurisdiccionales, pudiendo mencionar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de marzo de 2016 (nº sentencia 265/2016) o la sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de julio de 2019 (nº sentencia 3243/2019).

Por lo tanto, no procede la alegación de la entidad en relación a esta cuestión, ya que la Inspección de los Tributos puede y debe comprobar que los gastos incluidos en la base de la deducción cumplan con los requisitos para su aplicación, lo que en ningún caso puede asociarse a poner en duda el carácter de innovación tecnológica del proyecto.

Es cierto que el informe de peritaje solicitado por la Inspección de los Tributos cuestiona si dicho proyecto podría tener consideración de innovación tecnológica, pero en ningún caso asume la Dependencia de Control Tributario y Aduanero tal postura, reiterando en el Acuerdo de liquidación en numerosas ocasiones el carácter de innovación tecnológica de los proyectos y los efectos vinculantes de los informes ministeriales respecto a esta cuestión.

El hecho de que se reconozca tal carácter no obsta a que proceda comprobar los gastos incluidos en la base de la deducción, ya que no todos los gastos asociados al proyecto tienen por qué cumplir los requisitos del artículo 35.2.b) TRLIS.

Tal conclusión no se ve enervada por el hecho de que el informe del MINECO sea emitido con posterioridad a la ejecución del proyecto y se hubieran aportado facturas y documentación de los gastos incurridos ya que el artículo 9 del RD 1432/2003 reconoce expresamente que es a la Administración Tributaria a quién corresponde comprobar no sólo que el gasto esté debidamente documentado -según la entidad reclamante la Inspección únicamente podría ceñirse a esto-, sino ajustado también a la normativa fiscal vigente, en este caso, si resulta procedente su inclusión en la base de la deducción.

Alega la entidad reclamante la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2016 (recurso de casación nº 2799/2013) para defender que los informes del MINECO tienen carácter vinculante respecto a la Administración no sólo en lo relativo a la calificación de los proyectos sino también a los gastos aceptados para su inclusión en la base de la deducción.

Sin embargo, tal sentencia no se pronuncia a tal respecto, sino que analiza un supuesto en que otra sociedad, habiendo presentado solicitud de informe motivado ante el MINECO, recibe tal informe calificando el proyecto como de investigación, desarrollo e innovación tecnológica pero reduciendo el gasto salarial a incluir en la afectación del proyecto. Tal sociedad interpuso los correspondientes recursos contencioso administrativos por considerar que el informe únicamente puede pronunciarse sobre la calificación del proyecto y no sobre los gastos a incluir en relación a la deducción fiscal. En la sentencia alegada el Tribunal Supremo rechaza dicha opción y reconoce expresamente que los informes del MINECO pueden pronunciarse también sobre los gastos asociados al proyecto.



Sin embargo, en contra de lo defendido por la entidad reclamante, nada se dice sobre su posible vinculación respecto a la Administración Tributaria. Una cosa es que el MINECO ostente competencias para pronunciarse no sólo respecto a la calificación del proyecto sino también sobre los gastos incurridos o en que vaya a incurrirse, y otra diferente su vinculación respecto a la Administración Tributaria. El Tribunal Supremo sólo se pronuncia respecto a la primera, reconociendo las competencias del MINECO sobre la materia, ya que se había impugnado un informe por pronunciarse precisamente respecto a los gastos.

Pero nada se dice ni analiza sobre la vinculación del pronunciamiento respecto a la Administración Tributaria. La legislación relativa a este beneficio fiscal resulta clara al respecto:

El artículo 35.4.a) TRLIS reconoce que se podrán solicitar informes al MINECO que tendrán carácter vinculante para la Administración Tributaria pero refiriéndose únicamente al cumplimiento de los requisitos previstos en los apartados 1.a) y 2.a) del artículo 35 TRLIS, es decir, en lo relativo a la calificación del proyecto como de investigación y desarrollo o innovación tecnológica.

Sin embargo, en ningún caso se menciona que exista tal efecto vinculante respecto a la letra b) de los apartados 1 y 2, esto es, los gastos a incluir en la base de la deducción, por lo que no se produce tal efecto vinculante a ese respecto -como se ha puesto de manifiesto en la doctrina del TEAC previamente mencionada y sobre lo que no se pronuncia el Tribunal Supremo en la sentencia alegada-. Es más, el artículo 9.1 del RD 1432/2003 reconoce expresamente que la comprobación de esos gastos a efectos fiscales no corresponde al MINECO, sino a la Administración Tributaria, que es quién ostenta mayores competencias en tal materia para poder determinar si los gastos incluidos en la base de la deducción cumplen los requisitos exigidos en la normativa tributaria.

Por todo lo anterior procede desestimar la pretensión de la entidad reclamante a tal respecto.

## Sexto.

### **Sobre si el informe de la Administración puede rebatir los informes del MINECO.**

A continuación, la entidad reclamante defiende que el informe del Equipo de Apoyo Informático no puede servir para desvirtuar las conclusiones del informe motivado y vinculante del MINECO, por lo que deben aceptarse en la base de la deducción en todo caso los gastos que fueron a su vez aceptados por el Ministerio. Además, considera que la formación y experiencia de los técnicos que dictan los informes de la Agencia de Certificación en innovación española (en adelante, -ACIE-) exceden de la del técnico de la Administración.

Por otro lado, considera que el informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático no es un informe técnico en sentido estricto, sino jurídico, ya que incluye referencias y análisis de consultas tributarias vinculantes de la Dirección General de Tributos (en adelante, -DGT-) y una sentencia de la Audiencia Nacional, así como de la legislación relativa a la deducción.

Respecto a la primera de las cuestiones, como se analiza en el Fundamento de Derecho anterior, el informe del MINECO no resulta vinculante respecto a si los gastos incurridos en los proyectos cumplen los requisitos previstos en el artículo 35.2.b) TRLIS para ser parte de la base de la deducción. Ello supone que, para esta cuestión, dicho informe tiene la consideración de dictamen pericial -al igual que los informes emitidos por ACIE igualmente aportados-, admitiendo prueba en contrario, como puede resultar el informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Respecto a la calificación y experiencia del técnico integrado en el Equipo de Apoyo Informático que emite el informe, por las condiciones de acceso a su posición profesional cumple con los requisitos técnicos de formación para poder emitir un dictamen relativo a los proyectos de desarrollo de software, sin que corresponda a este TEAC evaluar cuál de los peritos empleados cuenta con mayor experiencia al respecto, sino el contenido de cada uno de los informes para determinar cuál acredita si procede o no incluir en la base de la deducción los gastos controvertidos.

Por último, es cierto que el informe del Equipo de Apoyo Informático incluye al inicio referencias a Consultas de la DGT y una sentencia de la Audiencia Nacional, así como de la legislación aplicable. Sin embargo, ello se efectúa simplemente a efectos de aclarar con carácter previo que tipo de gastos tienen cabida dentro del artículo 35.2.b) TRLIS relacionados con los proyectos de desarrollo de software. El resto del informe pericial, que constituye su contenido mayoritario y es lo empleado en el Acuerdo de liquidación, realiza un análisis puramente técnico de las tareas cubiertas por los gastos incluidos en la base de la deducción, diferenciando entre cuestiones como si se corresponde con un mero mantenimiento de software o desarrollo de nuevas funcionalidades entre otras muchas, para determinar si los gastos incluidos se corresponden realmente o no con los conceptos previstos en el artículo 35.2.b) TRLIS.

En base a lo expuesto procede desestimar la pretensión formulada en relación a esta cuestión.

## Séptimo.

## **Sobre la posible concurrencia de un supuesto de nulidad de pleno derecho por haberse desarrollado las actuaciones por un órgano manifiestamente incompetente por razón de materia.**

El escrito de alegaciones mantiene la nulidad de pleno derecho de las actuaciones por entender que estas han sido realmente desarrolladas por el el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, considerando que el Acuerdo de liquidación en su gran mayoría una mera transposición del contenido de dicho informe.

Respecto a esta cuestión resulta fundamental tomar en consideración que la comprobación efectuada versa únicamente sobre si determinados gastos relativos a trabajos de software se corresponden con los previstos en el artículo 35.2.b) TRLIS (esto es, actividades de diagnóstico tecnológico, diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, adquisición de tecnología avanzada y obtención de ciertos certificados). Es decir, la comprobación descansa en este caso sobre un trabajo fundamentalmente técnico que requiere de unos conocimientos que exceden de los propios de los actuarios encargados de la Inspección de los Tributos.

Para tales situaciones, el artículo 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 (en adelante, -RGAT-) permite recabar el dictamen de peritos especialistas en la materia, como efectivamente se hace en este caso con el Equipo de Apoyo Informático de la propia Delegación Central.

Evidentemente, el resultado de la comprobación dependerá en gran medida del informe pericial emitido, ya que es el perito quién posee los conocimientos y experiencia necesarios para determinar si los trabajos efectuados como consecuencia de los gastos abonados merecen la consideración de actividades de diagnóstico tecnológico, diseño industrial o ingeniería de procesos de producción, (en este caso no hay gastos por adquisición de tecnología avanzada u obtención de certificados).

Sin embargo, la relevancia de este informe no supone que la comprobación haya sido efectuada por el Equipo de Apoyo Informático, ya que es la Inspección de los Tributos quién desempeña el resto de tareas de la comprobación, entre las que destaca el ponderar las conclusiones del perito de la Administración en relación a las previamente emitidas por los peritajes aportados por el contribuyente.

Esta práctica no sólo resulta habitual en aplicación de beneficios fiscales de contenido puramente técnico, sino que ha sido avalada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como resulta, entre otras muchas, de la sentencia del Alto Tribunal de 17 de febrero de 2017 (nº recurso 3569/2015), en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se confirma la regularización efectuada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la deducción de innovación tecnológica aplicada por una entidad bancaria en base al informe del Equipo de Apoyo Informático de la Delegación en el que, en palabras del Alto Tribunal <<el Informe del Equipo de Apoyo Informático antes referido, en el que se fundamenta la liquidación, contiene una descripción de las Memorias técnicas de la empresa, una evolución de la normativa aplicable y de la doctrina administrativa y jurisprudencial, pasando a continuación a una análisis pormenorizado de cada uno de los proyectos y unos anexos relativos a los mismos>>.

En relación a la pretensión formulada en el fundamento de derecho anterior, puede apreciarse que esta sentencia del Tribunal Supremo admite el informe del Equipo de Apoyo Informático como un dictamen pericial técnico a pesar de incluir una evolución de la normativa, doctrina administrativa y jurisprudencial, ya que su contenido relevante es el análisis pormenorizado de los proyectos desarrollados, como efectivamente ocurre en este caso.

Por todo lo anterior procede desestimar la pretensión de la entidad reclamante a tal respecto.

### **Octavo.**

## **Sobre la procedencia de la regularización de los gastos incluidos en la base de la deducción de los diferentes proyectos de innovación tecnológica.**

Sobre el fondo del asunto, la entidad reclamante defiende la procedencia de los gastos incluidos en la base de la deducción para cada uno de los proyectos acometidos.

El hecho de que un proyecto sea calificado como de innovación tecnológica no supone que todos los gastos incurridos en el mismo puedan ser incluidos en la base de la deducción, sino sólo aquellos que puedan encuadrarse dentro de los conceptos detallados en los cuatro apartados del artículo 35.2.b) TRLIS previamente transcritos, apartados que tienen consideración de "*numerus clausus*" o lista cerrada, la cual debe ser interpretada de forma lógica y restrictiva como reconoce la doctrina de este TEAC recogida en las resoluciones de 9 de abril de 2019 (RG 7906/15) y de 21 de julio de 2020 (RG 2422/19), ambas disponibles en DYCTEA.

De las actividades descritas en la memoria de los proyectos y por el perito técnico en cuyas argumentaciones se basa el escrito de alegaciones se puede concluir que los gastos en que incurre sólo podrían tratar de ser encuadrados en las dos primeras categorías del artículo 35.2.b) TRLIS, esto es, actividades de diagnóstico tecnológico y de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.

Estas actividades, enunciadas de forma genérica por la ley, deben ser interpretadas de acuerdo con la naturaleza de cada uno de los proyectos de innovación tecnológica, en estos casos en concreto, de desarrollo de software.

Con carácter previo al análisis de las alegaciones vertidas resulta fundamental tomar en consideración que las deducciones aplicadas por la entidad reclamante, así como la memoria económico-técnica de cada uno de los proyectos y el resto de la documentación asociada, son desarrollados a posteriori y por una entidad externa a **XZ**. De ello se infiere que el contribuyente realiza una serie de gastos y actividades y, con posterioridad, se encarga a la entidad **TW S.L.** que desarrolle documentación justificativa de la deducción, aplicando sus propios criterios sobre elegibilidad y cuantificación de los gastos incurridos, lo que provoca que existan a su vez incongruencias entre la memoria de cada proyecto y la información defendida por la entidad reclamante.

Tal y como manifiesta **XZ** en la diligencia nº1, <<el nombre de cada uno de los proyectos se asigna con posterioridad a que los servicios se presten>>.

De todo ello resulta que el contribuyente efectúa una serie de trabajos o desarrollos y, con carácter posterior a su realización, se contrata una empresa externa para su agrupación en proyectos concretos con el objetivo de elaborar una memoria que permita solicitar informe vinculante al MINECO, lo que no resulta congruente con la exigencia de proyectos individualizados contenida en el artículo 4 del RD 1432/2003, que exige para que se cumpla tal consideración que cada proyecto consista en <<un conjunto de actividades coordinadas y controladas con fechas de inicio y fin>>.

La regularización de la base de la deducción se refiere en el ejercicio 2013 al proyecto <<Nuevos desarrollos en los procesos de gestión de Crédito y Caución>>, y en el 2014 al proyecto <<Innovación en la plataforma tecnológica de Crédito y Caución>>, siendo tanto el fundamento de la regularización como las alegaciones de la entidad similares para ambos, por lo que se procede a su análisis conjunto.

El proyecto <<Nuevos desarrollos en los procesos de gestión de Crédito y Caución>> tiene por objetivo <<el diseño y desarrollo de varias funcionalidades dentro de la entidad, cuyo fin ha sido el de mejorar de manera ostensible los procesos y aplicaciones internas de la empresa Crédito y Caución, permitiéndole disponer de unos sistemas más eficientes y rápidos>>, mientras que el proyecto <<Innovación en la plataforma tecnológica de Crédito y Caución>> tiene como objetivo <<el desarrollo de un conjunto de nuevas funcionalidades avanzadas que serán implementadas en los aplicativos de Riesgos, Caución, Cyclope, CyCred, y Business Intelligence que constituyen la plataforma tecnológica integral de la entidad, dando lugar a una mejora sustancial en la operativa diaria de Crédito y Caución>>.

De acuerdo con el escrito de alegaciones, ambos proyectos cuentan tanto con certificación de la Agencia de Certificación en Innovación Española (en adelante, -ACIE-) otorgada previa auditoría contable de los gastos incluidos, como con informe vinculante emitido por el MINECO sobre su carácter de innovación tecnológica. Por ello alega que los gastos incurridos no se pueden considerar como mera puesta en producción de mantenimientos correctivos y evolutivos de aplicaciones informáticas, habiéndose aportado evidencias gráficas como son capturas de pantalla de las interfaces de usuario desarrolladas, lo que evidencia las mejoras sustanciales logradas.

Respecto al gasto abonado a entidades colaboradoras externas, la entidad reclamante defiende que el pago de tales cantidades solo puede estar justificado, en términos de lógica económico financiera, por servicios que aporten gran valor añadido a la compañía, no por meros servicios de mantenimiento correctivo y evolutivo de aplicaciones informáticas.

En cuanto a los gastos de personal, se defiende que sí se lleva a cabo un control interno de las horas que se imputan a cada proyecto aunque no se instrumentalice mediante una herramienta específica. Dicho control consiste en que el responsable de cada departamento indique, para cada proyecto realizado en ese ejercicio, la dedicación individual para cada uno de los profesionales a su cargo. A tal efecto aporta tres correos electrónicos enviados por empleados en los que manifiestan el porcentaje de sus horas totales dedicadas a cada proyecto. La Dependencia de Control Tributario y Aduanero regulariza los gastos abonados a entidades colaboradoras externas e incluidos en la base de la deducción. Los proveedores son los mismos para ambos proyectos y periodos impositivos -**QR, NP, LM, OT, VY y CD**-.

Los trabajos efectuados por **QR** en favor de la entidad reclamante pueden agruparse en tres conceptos comunes para ambos periodos impositivos:

La derivada del contrato ..., en que se señala que tiene por objeto el <<servicio de soporte de mantenimiento de aplicaciones>>, concepto excluido expresamente por el artículo 35.3 TRLIS.

Facturas abonadas con concepto <<Outtasking onsite>>, sobre el que no existen contratos. El contribuyente afirma que no se corresponde con ningún proyecto sino con tareas que se realizan en los desarrollos de las aplicaciones. En tanto no se corresponde con ningún proyecto individualizado de innovación tecnológica -y desde luego, no con los que dan lugar a la deducción en estos ejercicios como reconoce el propio obligado tributario- no procede su inclusión en la base de la deducción. Pero además se corresponde ya con trabajos de desarrollo de las aplicaciones, lo que en ningún caso se incluye dentro del artículo 35.2.b) TRLIS. En efecto, dicho precepto excluye los gastos asociados a la producción o creación del producto final, esto es, el desarrollo del software más allá del mero diseño.

Facturas con concepto <<Colaboración gestión t&m>> sobre lo que tampoco existen contratos. El contribuyente vuelve a señalar que no se trata de ningún proyecto en concreto sino con tareas de gestión y seguimiento de las actividades de desarrollo, por lo que le resultan aplicables las mismas aseveraciones que a los gastos abonados en relación al concepto <<Outtasking onsite>>.

Adicionalmente, en el ejercicio 2014 satisface a este proveedor facturas relativas a los conceptos <<... II>> que adolecen de los mismos defectos que los previamente señalados para los gastos abonados en relación a <<Outtasking onsite>> y <<Colaboración gestión t&m>>.

En lo relativo al proveedor **NP**, el contrato en virtud del que se satisfacen cantidades en 2013 y 2014 tiene por objeto el mantenimiento de aplicaciones informáticas, dando lugar a dos servicios: por un lado, servicios de soporte técnico SAC y, por otro, servicios de mantenimiento ANS HOST.

Ninguno de ellos se encuentra incluido en el concepto de innovación tecnológica, estando los servicios de mantenimiento expresamente excluidos en el artículo 35.3 TRLIS.

Respecto al proveedor **LM**, el contrato formalizado se refiere a servicios de pruebas, por lo que sí podría considerarse incluido en tareas de asesoramiento tecnológico y, con ello, de innovación tecnológica. Sin embargo, este contrato data de diciembre de 2010 y el gasto asociado en 2013 no puede referirse a dicho asesoramiento porque en ese momento el servicio de pruebas ya está en fase de producción. De la documentación obrante en el expediente resulta que únicamente los servicios recibidos de este proveedor en 2011 se correspondían con labores de asesoramiento tecnológico, estando desde entonces el servicio de pruebas en fase de producción.

Esta descripción deja patente que el servicio recibido en 2013 de este proveedor no se corresponde con el diseño tecnológico o con la creación de un primer prototipo no comercializable, sino con el desarrollo como tal del software -al estar ya en fase de producción-, concepto que no se incluye en ningún caso dentro de los previstos en el artículo 35.2.b) TRLIS.

Como se indicó previamente, dicho precepto excluye los gastos asociados a la producción o creación del producto final, esto es, el desarrollo del software más allá del mero diseño, que es precisamente lo que acontece en este caso.

En cuanto a los servicios prestados por el proveedor **OT**, no ha sido aportado contrato por parte de la entidad reclamante en el marco del procedimiento de comprobación para ninguno de los periodos impositivos, existiendo simplemente una facturación recurrente de carácter mensual en concepto de cesión de profesionales informáticos. El importe facturado asciende a 216.799,87 euros en 2013 y 298.535,65 euros en 2014.

En este punto es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. El artículo 105.1 de la LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*". Y, en relación con este precepto, son reiterados los pronunciamientos judiciales (cfr. sentencia del Tribunal Supremo de 01-07-2012, rec. n.º 2973/2012, que cita numerosos precedentes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible (en su vertiente de ingresos) y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, o requisitos de deducibilidad de gastos.

Dado que no se aporta ningún tipo de soporte documental que permita acreditar la relación de estos servicios con los proyectos de innovación tecnológica procede confirmar el ajuste de la Dependencia por este concepto.

Los servicios facturados por el proveedor **VY** en los ejercicios 2013 y 2014 se pueden agrupar en dos conceptos:

Por un lado, las cantidades abonadas por el contrato maestro de servicios, que tiene por objeto el mantenimiento de productos de **VY** para desarrollar los diferentes planes de acción sobre las aplicaciones de la entidad reclamante, concepto como ya se ha señalado repetidas veces excluido de la base de la deducción.

Por otra parte, facturas abonadas en concepto <<...>>, sobre el que no existe constancia ni en la memoria económico-técnica ni en los informes de ACIE ni del MINECO. Requerida la entidad reclamante sobre su objeto en el marco del procedimiento se otorgó una explicación que permite concluir a este TEAC que son facturas abonadas por servicios referentes al desarrollo de los productos de **VY** al objeto de que puedan cumplir con la normativa de solvencia, por lo que tampoco tiene cabida en ninguno de los conceptos previstos en el artículo 35.2.b) TRLIS.

Por último en cuanto a los gastos abonados a entidades colaboradoras externas, la entidad **CD** presta servicios a la entidad reclamante en el ejercicio 2013. Sobre estos sí se admite por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero que tienen por objeto la programación de un módulo para la entrega de un prototipo no comercializable. No obstante, como no se justifica por **XZ** el porcentaje del gasto abonado que se corresponde con



este fin -a pesar de requerirse tal explicación en Diligencia nº4-, la Inspección admite en la base de la deducción sólo el 50% de dicho gasto.

Contra este cálculo nada se asevera en el escrito de alegaciones ni se fundamenta su posible falta de idoneidad, por lo que se entiende aceptado por la entidad reclamante.

En lo referente al gasto de personal, este Tribunal Económico Administrativo Central comparte el criterio expresado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero. Como se ha señalado previamente **XZ** incurre en una serie de gastos a lo largo del ejercicio, encargando a posteriori a **TW S.L.** que seleccione proyectos que puedan ser calificados como de innovación tecnológica, elabore las memorias técnico-económicas e impute el gasto correspondiente a cada proyecto.

Para poder realizar este último paso en relación al personal empleado a cada proyecto se desarrollan reuniones con los responsables de administración y personal basándose en la dedicación que, según las afirmaciones vertidas por el responsable de cada departamento, los diferentes empleados han destinado a cada uno de los proyectos.

A tal efecto aporta en el escrito de alegaciones correos electrónicos de los empleados D. **Axy**, D. **Btz** y D. **Cwq** en los que indican una dedicación porcentual a cada uno de los proyectos de innovación tecnológica acometidos en ese ejercicio.

Pues bien, no se puede considerar que tales correos sean una prueba suficiente que permita acreditar el número de horas dedicadas por cada empleado a los proyectos. No se corresponden con un sistema técnico o de control que permita acreditar la dedicación empleada por cada uno de los empleados a los diferentes módulos y proyectos desarrollados. Se trata meramente de una imputación realizada a posteriori en base a meras afirmaciones de responsables de la entidad reclamante que no cuentan con ningún soporte documental o fáctico que lo ampare.

Para tratar de compensar tal deficiencia la Dependencia de Control Tributario y Aduanero solicitó a la entidad la documentación asociada al análisis de los requisitos que acrediten los trabajos realizados por cada uno de estos empleados en los proyectos sin que se haya aportado tal información ni en el marco del procedimiento inspector ni en esta vía económico administrativa.

A ello se une la existencia de importantes incongruencias en la imputación horaria presentada. Por ejemplo, en el ejercicio 2013 se indica que las fases de <<análisis de requisitos>> y <<diseño>> se realizan entre los meses de enero y abril; sin embargo, para varios trabajadores se imputa más del 80% (e incluso más del 90%) del número de horas trabajadas en la empresa ese año a dichas tareas, cálculo que resulta del todo contradictorio.

Otro tipo de incongruencias son las relativas a la titulación y formación del personal cuyos salarios se incluyen en la base de la deducción. Mientras que respecto a ciertos empleados se cambia su formación de un ejercicio a otro, para otros consta que desempeñan funciones propias del departamento comercial, legal, de gestión de riesgos, etc; es decir, en nada relacionadas con los proyectos de innovación tecnológica.

Como se ha indicado previamente, la carga de la prueba para la aplicación de incentivos fiscales como deducciones corresponde en todo caso al obligado tributario, y en este caso no se ha cumplido con los requisitos mínimos que permitan acreditar la dedicación de los empleados a los proyectos citados ni el número de horas en su caso destinadas a cada uno, no pudiendo ser por ello admitido el gasto incluido en tal concepto en la base de la deducción.

En base a todo lo anterior procede desestimar las pretensiones formuladas por la entidad reclamante en relación a esta cuestión, debiendo ser confirmado el acuerdo de liquidación.

## Noveno.

### **Sobre la posible concurrencia de culpabilidad en el comportamiento de la entidad reclamante.**

En relación con la sanción, **XZ** mantiene que no ha existido un comportamiento culpable por cuanto se ha amparado en una interpretación razonable de la normativa al aplicar la deducción por innovación tecnológica.

Además, considera que el Acuerdo de imposición de sanción no ha probado su culpabilidad, no habiéndose motivado de forma suficiente, lo que conllevaría en todo caso su anulación.

Pues bien, esta supuesta falta de motivación supondría una violación del principio de presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución Española. Efectivamente, la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto, en materia tributaria. En particular, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20 de junio de 2005), señala que: <<*sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente*>>, lo que implica indudablemente la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

El Acuerdo de resolución del expediente sancionador motiva la concurrencia de culpabilidad en los siguientes términos:



<<El instructor motiva extensamente la culpabilidad de **XZ** en el apartado segundo de su propuesta, que ha sido transcrito en el antecedente de hecho tercero del presente acuerdo, al que en este momento nos remitimos. Cabe anticipar ya cuán acertado es, a juicio de esta Oficina, el análisis de la conducta de **XZ** que ha realizado el instructor. Así, merece la pena subrayar la conclusión alcanzada a este respecto.

En el ámbito tributario la carga de la prueba (art. 105 LGT) de los gastos que deben formar parte de la base la deducción en actividades de IT, por cumplir los requisitos del art. 35 del TRLIS, corresponde al obligado tributario; sin que la existencia de certificaciones o IMV puedan suponer una dispensa por la que el obligado tributario pueda entenderse completamente relevado de tal obligación, pretendiendo llevar la seguridad jurídica que, ciertamente, le otorgan estos documentos a ámbitos donde no corresponde, según estrategias, que según se lee en el contrato entre **XZ** y la entidad **TW SL** (que deben entenderse bien informadas), ambas entidades acuerdan.

Es por todo ello que la concurrencia de voluntariedad en la conducta de la entidad designada como presunta responsable de la infracción, en este caso concreto y a juicio del instructor, se manifiesta a través del incumplimiento de la carga de la prueba que impone el artículo 105 LGT a todo contribuyente que pretenda acogerse a un beneficio fiscal. Cabe calificar, al menos, como negligente la conducta consistente en consignar, en una autoliquidación tributaria, importes en concepto de deducción sobre la cuota del impuesto, no sólo sin cerciorarse previamente de que se dispone, o que se está en disposición de obtener, los elementos de prueba que acrediten el completo cumplimiento de los requisitos que impone el precepto que regule el incentivo fiscal correspondiente, en cuanto al control de estos extremos que corresponde a los órganos de la Administración tributaria; sino también, atribuyendo a determinados certificados un valor o alcance probatorio, respecto del que quedó expresamente advertido, en el momento de su obtención, que carecían.

En este caso, considera el instructor, **XZ** incurrió, al menos, en dicha conducta negligente al no disponer de la documentación acreditativa que permita respaldar y contrastar la idoneidad de totalidad de los gastos que constituyen la base de las deducciones declaradas, disponiendo sólo de la factura emitida por el proveedor **CD**, en la que se ha podido identificar gastos asociados a un prototipo (concretamente: ...).

Esta ausencia de actividad probatoria se refiere tanto a los gastos por colaboraciones externas, como a los gastos de personal interno incluidos en la base de la deducción de ambos períodos comprobados, limitándose, en cuanto a estos últimos, el contribuyente a aportar documentos provenientes de la propia entidad (como por ejemplo las llamadas "cartas de veracidad"), que, en realidad, son meros autocertificados, en los que, como posiblemente no cabría esperar de otra manera, el obligado tributario respalda sus propios datos.

Por todo lo expuesto, el instructor concluye que no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, estima que procede la imposición de sanción.>>

A la luz de las evidencias existentes en el expediente administrativo, este Tribunal Económico Administrativo Central considera que no concurren elementos para considerar la existencia de comportamiento culpable por la entidad reclamante.

Es cierto, como indica la resolución sancionadora, que se incluyen en la base de la deducción gastos de personal no acreditados de forma suficiente y con criterios de imputación temporal que no pueden ser aceptados, así como gastos abonados a entidades colaboradoras externas que no cumplen los requisitos del artículo 35.2.b) TRLIS.

Sin embargo, se considera que **XZ** ha puesto un nivel de diligencia necesario, solicitando informes no sólo a ACIE sino también al MINECO, en los cuales fueron aceptados tales gastos como parte del proyecto de innovación tecnológica.

En base a dichos informes la entidad contaba con un nivel de seguridad suficiente como para considerar razonable su inclusión en el ámbito de la base de la deducción.

Apreciada tal circunstancia, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero no ha logrado motivar la existencia de un comportamiento culpable que permita desvirtuar esta consideración, limitándose a señalar que el comportamiento fue negligente por incluir estos gastos en la base del citado incentivo fiscal.

En ausencia de una mayor justificación, este Tribunal Económico Administrativo Central considera que el comportamiento de **XZ** ha sido diligente, solicitando informes a peritos técnicos especializados e incluso al MINECO en aplicación del artículo 35.4 TRLIS y, una vez conseguido tal aval, calculó el importe de la deducción en base a los gastos admitidos por estos organismos.

Por consiguiente, procede anular las sanciones impuestas para los períodos impositivos 2013 y 2014.

## Décimo.

En conclusión, procede:

Desestimar las pretensiones formuladas en relación al Acuerdo de liquidación, confirmando la regularización contenida para ambos períodos impositivos.

Estimar la pretensión formulada en relación al Acuerdo de resolución del expediente sancionador, anulando las sanciones impuestas.

Por lo expuesto  
Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.  
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.