

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL***Resolución de 19 de noviembre de 2024**Sala 1.ª**R.G. 2397/2024***SUMARIO:**

**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Investigación científica e innovación tecnológica (I+D+i).** *Informe del Ministerio de Ciencia.* Para los ejercicios en que resulte de aplicación la Ley 27/2014 (Ley IS), el informe a que se refiere el art. 35.4 de dicho cuerpo legal vincula a la Administración Tributaria exclusivamente respecto de la calificación de las actividades como actividad de investigación y desarrollo o como actividad de innovación tecnológica. Por tanto, la norma fiscal reconoce un margen de actuación respecto a la comprobación de los gastos que deben integrar la base de deducción. De forma que la comprobación efectuada por la Inspección debe partir de la calificación dada por el informe vinculante, estando habilitada para concretar los gastos que pueden formar parte de la base deducción.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El día 22/02/2024 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 21/02/2024 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid con fecha 15/01/2024, que desestima las reclamaciones económico administrativas tramitadas con referencias RG 28-11602-2023 y RG 28-19793-2023 acumuladas, interpuestas contra el acuerdo de liquidación, A23-REFERENCIA\_1, dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de Madrid de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) períodos 2019 y 2020, importe 0,00 euros.

SEGUNDO.- La cuantía del presente recurso asciende a 1.994.142,96 euros y se corresponde con el ajuste efectuado en la base imponible declarada correspondiente al período 2019.

TERCERO.- Con fecha 30/08/2022 procedió a iniciarse, en relación a la entidad XZ-LM SLU con NIF ... (en adelante, obligado tributario), un procedimiento inspector de alcance general que abarcaba el Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondiente a los períodos 2019 y 2020.

Dichas actuaciones se desarrollaron con el obligado tributario en su condición de sucesor de la entidad disuelta y liquidada QR con NIF ... .

Las actuaciones inspectoras se desarrollan con la entidad XZ-LM SLU en su calidad de sucesor de las obligaciones tributarias pendientes de XZ-NP, S.L. (el SPONSOR) quien, a su vez, sucedió a QR (...).

CUARTO.- Dicho procedimiento finaliza con el acuerdo de liquidación, referencia A23-REFERENCIA\_1, que regulariza la situación tributaria de la AIE en relación al concepto y los períodos comprobados, notificado el 28/06/2023.

La regularización de la situación tributaria del obligado en relación a los períodos comprobados resulta de los siguientes ajustes:

1º) Minoración de las bases imponibles negativas (BIN's) declaradas por QR con NIF ... (en adelante, AIE) correspondientes a los períodos 2019 y 2020 e imputadas a los socios, resultando, tras las actuaciones de investigación y comprobación, que la base imponible comprobada para el período 2019 había de ser de -1.807.881,95 euros frente a los -3.802.024,91 euros consignados en la declaración

**Síguenos en...**

presentada por AIE y que la base imponible declarada para el IS 2020, que fue de -888,64 euros, también era incorrecta, ya que la comprobada asciende a -162,33 euros.

El motivo o fundamento de la regularización es la apreciación de simulación en el importe facturado a AIE por la entidad XZ-NP SL durante los periodos comprobados (en adelante, el SPONSOR) por prestarle ésta a aquella el servicio de ejecución material de un proyecto de investigación y desarrollo que se ejecuta entre el 01/01/2019 al 31/12/2019.

Es decir, se admite la deducción de dicho gasto en la base imponible de la entidad pero atendiendo a los importes reales del gasto incurrido en el proyecto de I+D encargado por AIE, que, según ha comprobado la Inspección, fue de 1.086.453,71 euros. Esto es, se concluye tras el examen de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento que de los 3.080.596,66 euros facturados por I+D por el SPONSOR a AIE, 1.994.142,95 euros no son reales, sino que son gastos simulados.

2º) Minoración de la base de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (deducción de I+D) declarada por la AIE en su declaración correspondiente al IS 2019 e imputada a los socios.

Sólo se admite, como base de tal deducción de I+D, el importe de los gastos reales incurridos en el proyecto en cuestión de I+D, los 1.086.453,71 euros señalados y comprobados en este caso. Por ello, se practica un ajuste negativo en la base de deducción declarada en 2019 de 1.963.642,00 euros.

QUINTO.- Como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector, que finalizó con el acuerdo de liquidación señalado, con referencia A23-REFERENCIA\_1, se procedió a tramitar un expediente sancionador, referencia A51-REFERENCIA\_2, iniciado con fecha 14/10/2023.

Las actuaciones realizadas en el procedimiento sancionador se desarrollan con XZ-LM SLU (...) en calidad de sucesor de XZ-NP SL con NIF ....

Dicho procedimiento finaliza con la imposición a XZ-NP SL (...) de las siguientes sanciones:

- sanción por la comisión, en los periodos comprobados, de la infracción tipificada en el artículo 196 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT), consistente en imputar incorrectamente bases imponibles a los socios (de la AIE), calificándola como grave. Por este motivo se impone al sujeto infractor una sanción de 797.657,18 euros en relación al período 2019 y de 290,52 euros en relación al período 2020.

- sanción por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 197 de la LGT, consistente en imputar incorrectamente deducciones a los socios (de AIE), calificándola como grave. Por este motivo se impone al sujeto infractor en relación al período 2019 una sanción 618.545,43 euros.

Es decir, la sanción total que se impone a la entidad tenida por infractora es de 1.416.493,13 euros.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se entiende notificado con fecha 15/04/2024, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

SEXTO.- Disconforme con el acuerdo de liquidación referenciado en el ANTECEDENTE DE HECHO CUARTO de la presente resolución, procedió el obligado tributario a impugnarlo, interponiendo, con fecha 20/07/2023, reclamación económico administrativa ante el TEAR de Madrid.

Síguenos en...



La interposición de dicha reclamación determinó la apertura por ese tribunal de las reclamaciones económico-administrativas nº RG 28-11602-2023 por el ejercicio 2019 y RG 28-19793-2023 por el ejercicio 2020.

El TEAR dicta resolución con fecha 15/01/2024 confirmando el acuerdo de liquidación en todos sus extremos.

La resolución del TEAR se notifica a la entidad con fecha 26/01/2024.

SÉPTIMO.- Asimismo, XZ-LM SLU, en calidad de sucesor de XZ-NP SL con NIF ... procedió con fecha 14/05/2024 a impugnar el acuerdo de imposición de sanción referencia A51-REFERENCIA\_2, identificado en el ANTECEDENTE DE HECHO QUINTO interponiendo reclamación económico administrativa, esta vez, directamente ante este TEAC.

La reclamación interpuesta se registra bajo el número RG 00-03709-2024, que se resuelve por esta misma Sala en el día de la fecha.

OCTAVO.- Contra la resolución del TEAR que desestima las reclamaciones tramitadas con referencias nº RG 28-11602-2023 y RG 28-19793-2023 se ha interpuesto con fecha 21/02/2024 el presente recurso de alzada ante este TEAC, que se tramita bajo el número RG 00-02397-2024.

En el escrito presentado el recurrente formula alegaciones, todas ellas dirigidas a que este TEAC estime conformes a derecho la totalidad de bases imponibles negativas y de deducción declaradas en los períodos comprobados e imputadas a los socios, las cuales han sido consideradas por la Inspección improductentes, declarando la existencia de simulación.

Dichas alegaciones se analizarán en los correspondientes fundamentos de derecho, y son en la síntesis formulada por el propio interesado, las siguientes:

1º) Falta de competencia de la AEAT para inspeccionar a la AIE, puesto que ésta corresponde a la Hacienda Foral de Navarra.

2º) Incumplimiento de la obligación que tiene la AEAT de aplicar la doctrina vinculante de la Dirección General de Tributos.

3º) Ausencia de esfuerzo probatorio alguno por parte de la Inspección para justificar la existencia de simulación.

4º) Inexistencia de simulación.

5º) Existen actos propios previos de la Administración que analizaron el proyecto desarrollado por la AIE y en los que no se apreció la existencia de simulación.

Con fecha 01/10/2024 presenta alegaciones complementarias que se fundamentan en la existencia de un acuerdo de liquidación, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía, que regulariza un supuesto, se alega, análogo al suyo únicamente en relación a las bases de deducción declaradas e imputadas por la AIE a los socios, sin practicar ajustes en la base imponible declarada, sin apreciar simulación y sin sancionar.

## 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

Síguenos en...



inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- si la resolución recurrida, que ha confirmado la liquidación dictada, es conforme a derecho.

Ello implica determinar, en definitiva, si la liquidación dictada en relación al IS de 2019 y 2020 de **QR** con NIF ..., es conforme a derecho, para lo que resulta fundamental dilucidar si las bases imponibles y deducciones declaradas por dicha AIE en esos ejercicios e imputadas a los socios eran conformes a derecho.

TERCERO.- El obligado tributario formula, en esta instancia ante este TEAC, alegaciones que son esencialmente las mismas que ya fueron planteadas en la primera instancia de esta vía económico - administrativa ante el TEAR, y contestadas por éste en la resolución recurrida.

Como señala este TEAC en la resolución de 28-09-2008 RG 00-08264-2008, hay que destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas. Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna. Ciertamente es que el artículo 237 de la LGT atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia.

Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

*<<Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia.*

*No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta*

Síguenos en...



Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998».

El criterio de la citada resolución del este TEAC ha sido mantenido igualmente en otras resoluciones posteriores como la de 24-05-2017, RG 00-01070-2014.

No obstante, este TEAC va a analizar el expediente, dando respuesta a las cuestiones planteadas.

CUARTO.- Insiste la entidad en plantear, en esta segunda instancia de la vía económico - administrativa, la cuestión relativa a la posible incompetencia de la AEAT - en este caso, la comprobación la desarrolla la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid - para comprobar y regularizar la situación tributaria de la AIE, dictando el acuerdo de liquidación referenciado y descrito en los ANTECEDENTES DE HECHO de la presente resolución, particularizándolo en relación al IS período 2019 porque en dicho período, se alega, el domicilio fiscal y social de la AIE radicaba en **CIUDAD\_1** y su volumen de operaciones anual no superó el importe de 7 millones de euros, por lo que habría que acudir, según el recurrente, para determinar quien era la Administración competente para la exacción del IS de la AIE, a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre (en adelante, "el Convenio Económico").

Así, se alega que, de acuerdo con dicho Convenio Económico, la competencia para comprobar y regularizar la situación expuesta correspondería a la Hacienda Foral Navarra, con independencia de que, como ha concluido la Inspección, se debiese acudir, para ello a la normativa del IS común porque el obligado tributario estuviese participado en todo momento por algún socio domiciliado en territorio común y no operase exclusivamente en Navarra.

En síntesis, se defiende que la determinación de la normativa aplicable en materia del Impuesto sobre Sociedades a un sujeto pasivo no guarda ninguna relación con la Administración competente para comprobar, en su caso, su correcta aplicación. Así, admite el recurrente que, como concluyó la Inspección en el acuerdo de liquidación, por aplicación de la regla especial para las AIE del artículo 27.1 del Convenio Económico, se aplicaría para la liquidación del IS de 2019 de la AIE **QR** la normativa común, pero enfatiza que la competencia para llevar a cabo la comprobación e inspección de aquella en cuanto a ese concepto y ejercicio era, en todo caso, de la Hacienda Foral de Navarra por lo dispuesto en el artículo 23 de dicho Convenio. Por lo que, se alega, la AEAT habría interpretado dicho convenio de una manera contraria a derecho, resultando de ello, a su juicio, la liquidación dictada nula.

Esta cuestión, que, como ya hemos indicado, también fue planteada ante el TEAR, se analiza, por éste, en el FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO de la resolución recurrida, que este TEAC procede ahora a reproducir (el subrayado es nuestro):

*"CUARTO.- En primer lugar, se alega que la entidad reclamante es una agrupación de interés económico que en el ejercicio 2019 objeto de comprobación administrativa tenía su domicilio social y fiscal en la Comunidad Foral de Navarra y, además, su volumen de operaciones anual no superó el importe de 7 millones de euros, de modo que debió tributar (como lo ha hecho) exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra. Por esta razón, y con independencia de la normativa tributaria sustantiva que resulta aplicable para calificar y cuantificar las rentas obtenidas, no cabe otra interpretación: la Administración tributaria competente para inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades de la AIE en el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019 es la HFN y no la AEAT.*

*Sin embargo, el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en el apartado 1 del artículo 27, que se refiere al Régimen tributario de las agrupaciones y uniones temporales de empresas, dispone lo siguiente:*

Síguenos en...

"El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas corresponderá a Navarra cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sometidas a normativa foral.

Estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones."

A estos efectos, de la información que obra en la base de datos de la AEAT, referida a las entidades que ostentan la condición de socios de la AIE a 31/12/2019, se desprende lo siguiente:

- **GH SL** ..., que posee el 99,9326% de la agrupación, con domicilio fiscal en **LOCALIDAD\_1 (CIUDAD\_2)** en su declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2019 e información adicional de ajustes y deducciones, ha incluido los créditos fiscales imputados y, como sociedad dependiente del **GRUPO FISCAL\_1**, ha tributado en su totalidad en territorio común.

- **JK SL**, ..., que posee un 0,0613% de la agrupación, con domicilio fiscal en **CIUDAD\_3**, en su declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 ha tributado en su totalidad en territorio común.

- **Axy**, que posee el 0,0061% de la agrupación, es residente fiscal en **CIUDAD\_1**.

Por lo que se refiere al ejercicio 2020, **XZ-NP SL**, domiciliada en **LOCALIDAD\_2 (CIUDAD\_2)**, es una entidad perteneciente al grupo de consolidación **GRUPO FISCAL\_2**, cuya entidad dominante es **XZ-PR**, con NIF: ..., grupo que tributa en su totalidad en territorio común.

Es decir, en ninguno de los dos ejercicios se cumple el requisito de que la totalidad de los socios estén sometidos a normativa foral, por lo que corresponde a la Administración del Estado la exacción e inspección de la agrupación.

Así, coincide esta sede con la Inspección cuando afirma que el término "régimen tributario" empleado en este precepto hace referencia a todos los aspectos regulados en el convenio respecto al Impuesto sobre Sociedades, de manera que la consideración de que el régimen tributario de una agrupación de interés económico corresponde al Estado significa que se rige por la normativa común y que la gestión, inspección, recaudación y demás actos de aplicación de los tributos relativos al impuesto competen a la Administración estatal, así como la eventual exacción del impuesto en el caso de que hubiera socios no residentes en territorio español con respecto a los que no opera el mecanismo de transparencia fiscal.

El reclamante parece defender que la expresión "régimen tributario" tiene un alcance mucho más limitado, remitiendo al régimen fiscal especial que afecta a las agrupaciones de interés económico y que se regula tanto en la ley estatal como en la foral del Impuesto sobre Sociedades. Como mínimo, se deduce del artículo 27.1 del Convenio que las agrupaciones de interés económico domiciliadas fiscalmente en Navarra con algún socio no sometido a la normativa foral se registrarán por la normativa común, cuestión esta con la que el obligado está totalmente de acuerdo.

En este punto, conviene recordar lo dispuesto por los artículos 18 y 23 del Convenio:

"Artículo 18. Normativa aplicable.

1. Los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, aplicarán la normativa foral Navarra.

2. Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante, los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa del Estado."

"Artículo 23. Inspección.

La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

1.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la inspección de los tributos de cada una de ellas.

2.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a las dos Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos de la Administración del Estado (...).

2.ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (...).

En el caso de que el sujeto pasivo hubiera realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 anteriores, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral.

(...)"

De este modo, se deduce del convenio, por comparación entre los artículos 18 y 23 transcritos, un criterio de absoluta correspondencia entre la normativa aplicable y la competencia inspectora, de manera que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que se rijan por la normativa foral serán inspeccionados por la Hacienda Foral, mientras que la competencia de inspección respecto a los que deban aplicar la normativa común recae sobre la Administración estatal

Lo lógico entonces es que este criterio se traslade a las agrupaciones de interés que, en virtud del artículo 27.1 del convenio, se rijan por la normativa común y se atribuya la competencia inspectora sobre las mismas a la Administración estatal.

Por lo anterior, debemos desestimar la presente alegación".

Este TEAC comparte plenamente la conclusión ya alcanzada por la Inspección y que ha sido confirmada por el TEAR en la resolución recurrida.

Aunque el domicilio fiscal de la AIE radicase en **CIUDAD\_1**, era de aplicación la regla (especial) contenida en el artículo 27 de dicho Convenio, según la cual:

Síguenos en...



*"Artículo 27. Régimen tributario de las agrupaciones, uniones temporales y grupos fiscales.*

*1. El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas corresponderá a Navarra cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sometidas a normativa foral".*

Luego, a sensu contrario, en un caso como el que nos ocupa - en el que el obligado tributario está participado, en todo momento, por algún socio domiciliado en territorio común y que no opera exclusivamente en Navarra - el régimen tributario de la AIE era el común, no el foral, entendiéndose este TEAC, al igual que la Inspección y el TEAR en la resolución recurrida, que el término "régimen tributario" empleado en el mencionado artículo 27.1 del Convenio englobaría no sólo la normativa aplicable sino también la competencia para la exacción del Impuesto. De ahí que éste preceda al verbo "corresponder" que es el mismo que se emplea en el artículo 19 de dicho Convenio para regular las reglas generales de exacción del Impuesto, mientras que en el artículo 18 -que regula la normativa aplicable- se emplee el verbo "aplicar".

Por lo que se desestiman las alegaciones del interesado y se confirma la resolución recurrida en este punto.

QUINTO.- Se alega, asimismo, que existen actos propios previos de la Administración que analizaron el proyecto de I+D desarrollado por la AIE y en los que no se apreció, en relación a ese proyecto y los gastos que le supuso a la AIE, la existencia de simulación. Por lo que no cabría ahora, a posteriori y sin que haya cambiado nada, ir en contra de dichos actos, por lo que el acuerdo de liquidación, confirmado por la resolución recurrida resulta, se alega, sería contrario a derecho por cuanto vulnera frontalmente el principio que prohíbe a la Administración ir contra sus propios actos, así como el principio de buena fe y de buena administración y el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9.3 de nuestra Constitución.

En concreto, se alude al procedimiento de comprobación limitada seguido con el inversor socio de la AIE **GH**, S.L y su sociedad dominante **CCD**, S.L.

Al respecto de esta cuestión, ha señalado el TEAR en su resolución aquí impugnada:

*"QUINTO.- Por otra parte, alega el reclamante que la regularización que aquí nos ocupa comporta una auténtica vulneración de los principios de confianza legítima y buena fe, íntimamente ligados con la doctrina de los actos propios. En concreto, se hace constar que **GH** (inversor de la AIE) es una entidad dependiente de un grupo fiscal cuya dominante es **CCD**, S.L., que fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019. En dicho procedimiento se analizaron el ahora controvertido proyecto de I+D y las deducciones imputadas por la AIE en el IS de 2019, y se concluyó que no procedía regularizar la situación tributaria.*

*En relación con esta cuestión, el Tribunal Supremo en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (rec. Núm. 3262/2012) reconoce que la actuación de la Administración tributaria está presidida por el principio "venire contra factum proprium non valet", concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima, en el sentido de que una misma y única realidad no puede dar lugar a respuestas contradictorias, reconociéndose fuerza vinculante a los actos administrativos dictados, debiendo la Administración tributaria ajustar su actuación a los mismos, sin que después pueda alterarla de forma arbitraria sin motivar el cambio de criterio, entendiéndose que la voluntad administrativa no solo puede manifestarse de forma expresa, sino incluso puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos con tal que sean concluyentes e inequívocos, como es el caso expuesto por el reclamante en sus alegaciones.*

*No obstante, el Tribunal Supremo ha matizado la mencionada doctrina en el fundamento de derecho tercero de la sentencia de 12 de noviembre de 2014 (rec. Núm. 1881/2012), partiendo*

Síguenos en...



como presupuesto inequívoco y necesario para aplicar al ámbito tributario la teoría de los actos propios que la actividad inspectora se desarrolle en "plenitud, real o potencial" buscando "la verdad material" mediante la "calificación de los hechos, actos o negocios" con el objeto de "asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar".

Por lo tanto, en el ámbito de los procedimientos tributarios, sólo aquellos actos expresos o presuntos dictados como resolución de un procedimiento de inspección cuyo ámbito u objeto sean los mencionados, tienen la cualidad de vincular a la Administración tributaria en sus actuaciones futuras en base a la doctrina de los actos propios, es decir, sólo el acto que resuelve el procedimiento inspector en el que se realicen actuaciones de comprobación e investigación con el carácter intenso y pleno puede vincular a la Administración en base a la doctrina de los actos propios.

A la luz de esta doctrina, podemos afirmar que en el caso examinado, no concurren los requisitos para la aplicación de la teoría de los actos propios, en tanto las actuaciones desarrolladas se corresponden con un procedimiento de comprobación limitada (no inspector), que ni siquiera tuvo como obligado tributario a la entidad reclamante.

Por otra parte, la Audiencia Nacional en Sentencia, nº 1313/2013, de fecha 1 de abril de 2013 (Recurso 104/2010), señala lo siguiente (lo subrayado es nuestro):

"SÉPTIMO.- Finalmente, no hay en este caso vulneración del principio de vinculación administrativa a los propios actos, pues al margen de que no consta en toda su extensión y contenido el acta en que se habría reconocido tal derecho en relación con el ejercicio 1999, no resulta admisible la perpetuación en el tiempo de situaciones antijurídicas por el solo hecho de que la Administración las hubiera declarado como tales, pues aun cuando aceptásemos la existencia de un reconocimiento o admisión del derecho a la dotación a la RIC -y no una mera abstención de pronunciamiento al respecto es lo cierto que el criterio luego sentado por la Inspección y por los tribunales económico-administrativos es plenamente coincidente con el establecido por esta Sala, en criterio reiterado y avalado por el Tribunal Supremo en varias sentencias, como las de 5 de julio de 2012 (recurso de casación nº 724/2010), y la de 15 de septiembre de 2011 (en un recurso de casación para unificación de doctrina), con cita en ellas de otras varias, razones por las que no es dable aplicar a favor del interesado el principio venire contra factum proprium non valet en relación con un acto propio disconforme a Derecho, pues la vinculación al previo precedente tiene como límite infranqueable el de la legalidad, siendo además lícito, admisible y aún deseable que la Administración rectifique sus criterios u opiniones erróneas, que no entrañan revocación de oficio cuando se proyecta sobre situaciones posteriores, con tal que justifique suficientemente ese cambio, que en este caso es suficiente a los efectos que nos ocupan".

Del mismo modo, en relación con los principios de buena fe y confianza legítima se ha pronunciado el Tribunal Supremo en numerosas sentencias, entre las que cabe citar la Sentencia de 9 de marzo de 2017 (Nº de Recurso: 219/2016), la Sentencia de 16 de febrero de 2017 (Nº de Recurso: 489/2016), la Sentencia de 28 de febrero de 2017 (Nº de Recurso: 402/2016) o, finalmente, la Sentencia de 28 de febrero de 2017 (Nº de Recurso: 614/2016), en la que resume su doctrina de la siguiente manera:

"(...)

A) El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de

responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

B) Por otra parte, la doctrina de esta Sala en relación al respeto de los actos propios puede resumirse en los siguientes términos:

a) Como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

b) El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

c) Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [Cfr. artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, y artículo 3.1.e) Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria. Así lo hemos recordado, entre otras, sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11, FJ 7º).

d) Desde la perspectiva de los invocados principios de confianza legítima y respeto a los actos propios, el que no se haya realizado la regularización de la situación tributaria de una entidad en ejercicios anteriores no es obstáculo para que, constatada por la Administración tributaria la práctica irregular llevada a cabo por dicha entidad, de acuerdo con la normativa aplicable, se proceda entonces a su regularización

En este mismo sentido, debe traerse a colación el criterio recientemente esgrimido por el TEAC en Resolución Nº 2411/2021, de fecha de 28/06/2022, en el cual se asienta que la Doctrina de actos propios y el derecho a la protección de la confianza legítima que debe regir en las actuaciones entre la Administración y los obligados tributarios resulta también aplicable a la conducta de estos últimos.

En definitiva, entiende esta sede que no puede alegarse en el presente caso la vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima, en tanto no resulta admisible la perpetuación en el tiempo de situaciones antijurídicas por el mero hecho de que la Administración las hubiera aceptado inicialmente. Por otra parte, debe reiterarse que la comprobación relativa al Impuesto sobre Sociedades tuvo carácter parcial y se desarrolló respecto de otro obligado tributario, por lo que no vincula a la Inspección en base a la doctrina de los actos propios. En conclusión, debemos desestimar la presente alegación".

**CCD SL**, según se alega, es la sociedad dominante del grupo al que pertenecía uno de los inversores de la AIE (**GH SL**). Aportándose por el recurrente la resolución expresa de dicho procedimiento de comprobación limitada que concluyó con una resolución (liquidación) en la que se dispuso, en relación a dicho obligado tributario, que no procedía regularizar cuota alguna.

Resulta, según la documentación aportada por el recurrente, que el alcance de ese procedimiento de comprobación limitada, con referencia 2019...1J, llevado a cabo frente a **CCD SL** se circunscribió, según el requerimiento que dió inicio al mismo, emitido con fecha 07/06/2021, a :

*"Comprobación de las deducciones para incentivar determinadas actividades (Cap. IV. Tít. VI y DT 24ª.3 LIS), consignadas y aplicadas en su declaración.*

*Estas comprobaciones no incluirán, en ningún caso, la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen tributario especial.*

A dicha entidad, en virtud del mencionado requerimiento, se le solicitaba:

*"Aportación de la documentación que, permita acreditar la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica previstas en el artículo 35 de la Ley 27/2014 generadas en el ejercicio 2019 del modelo 220 (consolidación fiscal) por importe de 1.385.615,48 euros.*

*En particular deberá justificar de manera detallada la siguiente información:*

*1.- Identificación inequívoca de cada proyecto, especificando su denominación y, en su caso, su número o referencia. En el caso de proyectos que omprendan actividades o subproyectos, deberán identificarse también de forma inequívoca dichas actividades y/o subproyectos comprendidos en el royecto principal.*

*2.- Fechas de inicio y finalización de cada proyecto y, en su caso, de las actividades y/o subproyectos comprendidos en el proyecto principal, aportando la documentación acreditativa de dichas fechas.*

*3.- La siguiente información, especificando el proyecto, subproyecto o actividad a que se refiere:*

*A. - Informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativos al cumplimiento de los requisitos científico y tecnológicos exigidos en el artículo 35, para calificar las actividades del sujeto pasivo como I+D o IT, aportando el Informe Motivado. Dicho informe deberá de estar debidamente firmado por la autoridad competente (Dirección General de Innovación y Competitividad) indicando la denominación del proyecto, alcance temporal, calificación fiscal, base deducible y ejercicio fiscal de generación de las deducciones fiscales. En caso de estar pendiente de emisión deberá de aportar solicitud del mismo indicando la fecha de entrada en el registro correspondiente".*

En dicha resolución se indica que las actuaciones realizadas en el mismo consistieron en la notificación del requerimiento antes mencionado emitido con fecha 07/06/2021.

A juicio de este TEAC y como pone de relieve el TEAR en la resolución recurrida, el procedimiento de gestión tributaria a que hace referencia el interesado tiene por objeto la comprobación de la situación tributaria de otro obligado tributario distinto del que es objeto de las (posteriores) actuaciones inspectoras de las que resulta la liquidación que da origen al presente expediente (el hoy recurrente) por lo que, a juicio de este TEAC, aquellas, ya por eso, no tendrían el efecto preclusivo previsto en el artículo 140.1 LGT. Precisado lo anterior, en relación a la doctrina de actos propios cuya vulneración se alega se produciría teniendo en cuenta lo sucedido en dicho procedimiento de gestión previo, desarrollado en relación al IS 2019 frente a la sociedad dominante del grupo al que pertenecía uno de los inversores de la AIE y que dio lugar a la resolución que se aporta (que sería la que a criterio del interesado condicionaría la liquidación que es objeto del presente expediente), ha de señalarse que no se desarrollaron actuaciones de comprobación e investigación con el carácter general y pleno que, conforme a la doctrina del TS expuesta

Síguenos en...



por el TEAR en su resolución, y reiteradamente citada y asumida por este TEAC, pudiesen vincular a la Administración, a la hora de dictar actos posteriores, en base a la doctrina de los actos propios.

En consecuencia, se procede a confirmar la resolución recurrida en este punto, desestimándose las alegaciones de la entidad.

SEXTO.- Se procede a continuación a examinar la procedencia de la eliminación de parte de la base imponible negativa declarada por la AIE en los períodos comprobados e imputada a sus socios, que, como se expone en los ANTECEDENTES DE HECHO, ha determinado la práctica, por la Inspección, de un ajuste positivo en la base imponible declarada por la AIE; en concreto:

- Ajuste positivo en la BIN declarada para el IS 2019 de 1.994.142,96 euros.
- Ajuste positivo en la BIN declarada para el IS 2020 de 726,31 euros.

Se alega la improcedencia de la regularización practicada, defendiendo el interesado la conformidad a derecho de las bases impositivas negativas (BIN's) declaradas e imputadas a los socios, generadas, se afirma, en el marco de una estructura avalada por la Dirección General de Tributos.

La entidad recurrente plantea en su escrito de alegaciones, una reflexión sobre la visión que presenta el acuerdo de liquidación sobre los hechos que sirven de base a la regularización practicada, enfatizando que lo que hace la Inspección a la hora de dictar la regularización es, en síntesis, no estar conforme y cuestionar determinados aspectos de lo que se entiende por "mecenazgo tecnológico" o "Tax Lease de I+D", como la concesión de financiación a la AIE por el SPONSOR, la concesión de opciones cruzadas de compra y de venta, o la facturación a valor razonable por parte del SPONSOR. Aspectos que, sin embargo, se alega, son intrínsecos a este tipo de operaciones y que como tales han sido fomentados desde instancias legislativas y gubernamentales y validados por la Dirección General de Tributos en las resoluciones de consultas en las que ha tenido la oportunidad de pronunciarse a este respecto y que por ello, se alega, no pueden ser merecedores de reproche.

Plantea la entidad recurrente su reflexión partiendo de lo dispuesto por el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que establece, dentro de las medidas aprobadas por el legislador para incentivar la competitividad de las empresas españolas mediante la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, el derecho del contribuyente a aplicar una deducción, sobre la cuota íntegra del IS, por la realización de actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica, consistente en un determinado porcentaje sobre los gastos e inversiones incurridos a tal efecto, si bien señala que "históricamente se ha constatado que, para la realización de estas actividades, el acceso a la financiación es un obstáculo importante que muchas veces acaba frenando la actividad innovadora y la creación de empleo de alta cualificación, que reduce el dinamismo de los sectores emergentes, que genera un sesgo en la selección de los proyectos, priorizando los de menor tamaño y/o menor riesgo y, en definitiva, que hace que la competitividad de las empresas españolas no avance al ritmo de sus competidores en los mercados globales" para lo cual surgió la utilización de las estructuras de "mecenazgo tecnológico" como, se alega, la que aquí se planteó con la constitución de **QR** (en adelante, la "AIE"), cuyo objetivo era, se afirma, "ayudar a empresas tecnológicas a obtener fondos para sus proyectos de investigación, desarrollo e innovación, transfiriendo los incentivos fiscales que se generan en el desarrollo de estos proyectos a los inversores, en la medida en que el aprovechamiento de estos créditos fiscales por parte de este tipo de empresas suele estar limitado por la dificultad para generar beneficios ,ya sea porque la investigación no culmine con éxito, porque no resulte en un producto explotable económicamente o porque la rentabilidad que se pueda extraer de ese resultado sea muy baja y no llegue a cubrir los costes incurridos".

Así, se afirma, el esquema que se plantea el presente caso, en el que, se alega, no cabe apreciar artificio ni abuso alguno, ha sido validado por la DGT en diversas consultas vinculantes (véanse las consultas V1904/2007, V2889/2014, V2213/2014, V3384/2014, V2762/2015, V4897/2016 y V1824/2018, entre otras) es el siguiente:

Síguenos en...



- Se constituye una AIE cuyo objeto social consiste en el desarrollo de actividades de I+D+i, pudiendo explotar los resultados de esa actividad mediante su cesión o venta.

- La financiación de la AIE se lleva a cabo mediante aportaciones de los inversores vía capital, desembolsándose de forma gradual, estableciéndose un calendario de hitos en función del estado del proceso de certificación de la actividad de I+D, encargado a una entidad no vinculada y acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación, y de la eventual obtención de informe motivado del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

- La AIE será la propietaria jurídica y económica de la actividad de I+D, para lo que se subcontrata la totalidad de la actividad de I+D con los promotores (y, en su caso, con otros terceros) acordando una remuneración expresa al prestador del servicio por los trabajos efectivamente realizados y se autoriza el uso de los intangibles necesarios para que la AIE pueda trabajar en el desarrollo de los proyectos.

- Además de la financiación obtenida vía aportación de los inversores en la AIE, otras sociedades interesadas en el resultado de la actividad de I+D+i (los promotores o sponsors) pueden aportar financiación a la AIE mediante deuda (préstamos ordinarios o préstamos participativos).

- Se establecen dos opciones, una de compra y otra de venta, sobre las participaciones de la AIE:

- Una opción de compra por medio de la cual los promotores tienen derecho a comprar la participación de la AIE titularidad de los inversores por un precio de compra tendente a cero.
- Una opción de venta, ejercitable en caso de que los promotores no hubieran ejercitado su opción de compra, por medio de la cual, según el caso, (a) los inversores tendrán derecho a vender su participación en la AIE a los promotores por un precio tendente a cero; o (b) la AIE tendrá derecho a transmitir el resultado de su actividad a los promotores por el importe de la financiación que deba la AIE.

En síntesis, lo que viene defendiendo la entidad recurrente es que estas condiciones se han cumplido en su caso, lo cual evidencia que no ha podido existir la simulación que atribuye el acuerdo de liquidación, del cual deriva, en realidad, un cuestionamiento de una estructura "que ha sido avalada por el legislador y por la propia Dirección General de Tributos, en tanto que, en última instancia, coadyuva al objetivo de promover la ciencia y la investigación y de hacer que las empresas españolas puedan ser más competitivas en este terreno".

SÉPTIMO.- Según resulta del acuerdo liquidatorio, los hechos que fundamentan la regularización practicada a **QR** son los siguientes:

a) Que se constituyó el 28/12/2018, con el objeto de desarrollar actividades de investigación, desarrollo e innovación, así como la explotación de sus resultados, con un capital inicial de 1.000,00 euros, aportado por sus socios fundadores, D. **Axy** (10%) y **JK SLU** (90%).

b) Que, desde su constitución, estuvo regida por un administrador único. En el acto de constitución se nombra administrador único a **JK SLU**, representada por D. **Axy**, quien poseía el 100% de las participaciones de la sociedad.

c) Los inversores iniciales, tal y como se hace constar en la disposición novena del acuerdo marco que más adelante se menciona, desde un primer momento, tienen la intención de ofrecer a terceros inversores la entrada en la AIE, asumiendo un papel de colocadores de la inversión, sin perjuicio de otros cometidos.

d) A finales de 2019 entra un nuevo socio a participar en la AIE, **GH SL**, con NIF ..., que se convierte en titular del 99,9326 de las participaciones. La entrada de dicho socio tiene lugar cuando el proyecto a que más adelante se hará referencia está en una fase muy avanzada de ejecución, el .../2019 y se instrumenta mediante una ampliación de capital con emisión de nuevas participaciones suscritas por el nuevo inversor, por un total de 1.482.346,00 euros. Manteniendo **JK SLU** y **Axy** sendas participaciones

Síguenos en...



testimoniales del 0,06 y 0,06 por ciento, respectivamente. A estos inversores se les imputan las bases imponibles negativas declaradas por la AIE en relación al IS 2019 y 2020, así como la base de deducción de I+D declarada por la AIE correspondiente a 2019, ejercicio en que se ejecuta en su totalidad el proyecto de I+D.

e) Asimismo, se deja constancia que el 31/07/2019 los socios fundadores de la AIE (**Axy** (10%) y **JK SLU** (90%)), la propia AIE y **XZ-NP SL** (en adelante, el Sponsor, como ejecutora material del proyecto) procedieron a suscribir un documento denominado Acuerdo Marco. En virtud del mismo se acuerda que la AIE encargue a **XZ-NP SLU** la ejecución material de la actividad de I+D. El presupuesto otorgado a dicho proyecto según este acuerdo marco ascendía a 3.050.095,71 euros con un período de ejecución de doce meses.

f) En la misma fecha que el acuerdo marco, se firman los siguientes contratos:

- Contrato de licencia, por el que el SPONSOR cede a la AIE el derecho no exclusivo de uso y explotación de los conocimientos licenciados, por un precio de 30.500,96 euros más IVA. En virtud del mismo, la AIE adquiriría al SPONSOR la licencia para el uso no exclusivo de los conocimientos licenciados, quedando la AIE como propietaria de la actividad de I+D y de los resultados de la misma pero encargando su ejecución material al SPONSOR.

- Contrato de prestación de servicios con SPONSOR para que este último efectuara la ejecución material del proyecto de I+D. La contraprestación pactada asciende a 3.050.095,70 euros, IVA cantidad que coincide con el presupuesto estimado en el acuerdo marco.

- Contrato de crédito, por el que el SPONSOR financiaría a la AIE la cantidad de 30.500,96 euros para la compra de la licencia y la parte de los pagos que realiza la AIE al Sponsor que no llegan a cubrir las aportaciones de los inversores. Así, de la contraprestación que se acuerda para el Sponsor 3.050.095,70 euros, el propio Sponsor financia 2.288.471,78 euros. Subrayándose por la Inspección que el SPONSOR financia en torno al 75% de su propia facturación por la ejecución material del proyecto y los inversores aproximadamente el 25% (761.623,92 euros).

- Contrato de opción de compra, por el que los inversores de la AIE otorgan al SPONSOR la opción de comprar sus participaciones por un precio total de 1 euro, ejercitable la opción entre el 2 de enero y el 15 de diciembre de 2020

- Contrato de opción de venta, por el que el SPONSOR otorgaba, en favor de la AIE, la opción a vender el resultado de la actividad de I+D, para el caso de que el SPONSOR no ejercitase la opción de compra señalada.

g) Además de los referidos contratos, en los que el SPONSOR es parte, se suscribe por la AIE con **DDF SL**, con NIF ... un contrato de prestación de servicios de gestión y asesoramiento. **DDF SL** (actualmente **DDF SLU**, con NIF ..., como sucesora por absorción) era una sociedad perteneciente al grupo **XZ**, cuya cabecera es **XZ-PR SL**, con NIF ..., Asimismo, con fecha 10/12/2019 se firma un contrato de crédito, por el que el **XZ GROUP**, con NIF ..., financia a la AIE el IVA soportado en la operación.

h) En el presente caso, consta que sí se ha ejercitado la opción de compra de participaciones, otorgándose, con fecha .../2020 escritura pública de transmisión de la totalidad de las participaciones (excepto las 100 participaciones de las que era titular **Axy**) por un precio total de un euro, que adquiere el Sponsor. De esta forma la entidad que ha actuado como Sponsor (**XZ-NP SL**) se convierte con fecha .../2020 en socio único de la AIE.

i) El mismo día .../2020 se otorgó escritura pública de aumento de capital de la AIE en 2.319.675,00 euros, que se materializa mediante la aportación por ese SPONSOR del crédito que tenía frente a la AIE, según contrato celebrado el 31/07/2019, derivado de la facturación realizada a esta última que se cobró con cargo al crédito concedido por el SPONSOR (2.318.972,00 euros) más los intereses devengados de 703 euros (netos de retenciones).

Síguenos en...



También el día propio día .../2020 el SPONSOR adquiere a **Axy** sus participaciones por el precio de un euro, convirtiéndose en socio único de la AIE.

Asimismo, el día .../2020 se otorgó la escritura pública de disolución, liquidación y extinción de la AIE, que fue inscrita en el Registro Mercantil el .../2020.

OCTAVO.- Como consta en el expediente, y se ha expuesto en los ANTECEDENTES DE HECHO, en la declaración de IS 2019 **QR** consignó una BIN de 3.802.024,91 euros, que imputó a sus socios.

Asimismo, les imputa a estos la base de la deducción de I+D generada en ese ejercicio, con lo que estos recuperan el capital invertido (mediante los créditos fiscales por esa BINs imputadas y por la deducción I+D que materializan a través de sus correspondientes declaraciones tributarias), obteniendo además un rendimiento por la diferencia entre el importe del capital invertido y la cuantía de los créditos fiscales ejercitados.

Respecto al período 2020, la AIE declara una BIN de 888,64 euros (la escritura de disolución de la AIE se otorga el .../2020) que imputa a su socio a .../2020, **XZ-NP SL**.

En ese sentido, en la resolución del TEAR impugnada se recoge:

*"Se hace constar que los inversores han entregado a la AIE la cantidad de 1.483.346,00 euros, como aportación de capital y recursos propios para satisfacer los gastos de I+D (761.623,92 euros pagados al SPONSOR) y gastos de funcionamiento de la estructura (721.428,25 euros, que ha recibido, en su práctica totalidad, **DDF**), inversión que no van a recuperar de la AIE, pues transmiten su participación por un precio de un euro, sino de la Hacienda Pública, a través de los créditos fiscales que ascienden a un total 2.231.410,30 euros.*

*Como la cantidad obtenida de la Hacienda Pública supera el importe entregado a la AIE, han obtenido en conjunto una ganancia de 748.164,30 euros, que representa un 50% del importe invertido en la AIE, la cual tributa en sede de los inversores, de acuerdo con consultas de la DGT (que recogen el criterio del ICAC) y lo establecido en el artículo 43.4 de la LIS*

*En relación a la repercusión que la estructura de la AIE ha tenido en sede del SPONSOR, con ocasión de la liquidación de la AIE (24/03/2020) en el propio ejercicio 2019, el SPONSOR registra una pérdida en instrumentos financieros (cuenta 67300000) de 2.318.775,54 euros, que se corresponde con el crédito capitalizado, derivado de la facturación realizada a esta última que se cobró con cargo al crédito concedido por el SPONSOR (2.318.072,74 euros) más los intereses devengados de 702,80 euros (netos de retención).*

*En relación con la referida pérdida, hay que señalar que, en la contabilidad del SPONSOR, el crédito frente a la AIE asciende a 2.318.072,74 euros, mientras que, en la AIE, el crédito registrado y capitalizado asciende a 2.318.972,74 euros, es decir, hay una diferencia de 900 euros. La pérdida de 2.318.775,54 euros derivada de la liquidación de la AIE determina que su resultado contable, en el propio ejercicio 2019, no se vea afectado por la facturación que ha financiado el SPONSOR.*

*El ingreso neto se corresponde con la cuantía de la facturación que ha sido financiada por los inversores de la AIE (762.523,92 según contabilidad SPONSOR, y 761.623,92, según contabilidad AIE, lo que determina una diferencia de 900 euros)".*

Pone de relieve la Inspección, y así se subraya en la resolución recurrida, que los gastos documentados en las facturas emitidas por el SPONSOR a la AIE por el desarrollo del proyecto de I+D se corresponden, exactamente, con el importe presupuestado para el mismo y con arreglo a calendario estimativo de pagos.

Síguenos en...

En el ejercicio 2019 (en el que se ejecuta la totalidad del proyecto de I + D) la facturación del Sponsor a la AIE según las facturas aportadas habría ascendido a 3.050.095,70 euros. Esta cantidad, junto con la licencia de uso que se paga también al Sponsor (30.500,96 euros) y el pago efectuado a DDF (719.822,59 euros) conforman casi en su totalidad los gastos declarados por la AIE en concepto de BIN correspondiente al periodo 2019. El resto correspondería a gastos menores de Registro, notaría, etc.

NOVENO.- La Inspección, de ese gasto contabilizado por la AIE en 2019, correspondiente a las facturas emitidas por el SPONSOR del proyecto (XZ-NP SLU) por la ejecución del desarrollo del proyecto de I+D en cuestión (3.050.095,70 euros) considera deducible tan sólo la cantidad de 1.086.453,71 euros, que es la cantidad que se corresponde con el importe del gasto del proyecto de I+ D en cuestión efectivamente incurrido.

Tampoco se admite como gasto deducible el documentado en la factura correspondiente a la licencia de uso (30.500,96 euros) concluyendo la Inspección que, en la medida en que la AIE no realiza materialmente la I+D puesto que carece de medios materiales y personales para ello (encarga al SPONSOR su realización, siendo éste el titular de la licencia o el know how y quien hará suyos los resultados del proyecto) su existencia responde al único propósito de ampliar artificialmente la base imponible negativa a imputar a los inversores, sin que corresponda a una prestación real de servicios.

No se admite, por tanto, la diferencia como una partida deducible en el IS, declarando la existencia de simulación para esa parte de los servicios facturados por el SPONSOR.

Por último, consecuentemente con la apreciación de existencia de simulación, en relación al ajuste de la base imponible negativa declarada para el IS 2020 (888,64 euros) no se admiten como gasto deducible en sede de la AIE, y, por tanto, se eliminan de la base imponible declarada, 867,64 euros contabilizados en concepto de intereses derivados del contrato de crédito suscrito entre la AIE y el Sponsor 867,64 euros, por considerarlos ficticios y que no obedecen a un gasto real.

Tal y como se recoge en la resolución del TEAR, a la hora de explicar el criterio de la Inspección:

*"La ejecución material del proyecto se ha subcontratado con el SPONSOR, por lo que, a nivel contractual (acuerdo marco y contrato de prestación de servicios), el gasto incurrido en I+D se identifica con la contraprestación a pagar al mismo. La facturación realizada por el SPONSOR a la AIE correspondiente a la prestación de sus servicios de I+D se corresponde exactamente con los gastos presupuestados, es decir, con el gasto de I+D estimado.*

*Sin embargo, el SPONSOR ha facturado a la AIE una cantidad que multiplica por 2,8 el gasto efectivamente incurrido por el mismo en la ejecución material de la actividad, con una diferencia de 1.963.642,00 euros. Las desviaciones que presentan todas las partidas presupuestadas y facturadas respecto al coste incurrido son tan significativas, que difícilmente cabe inferir que las mismas sean fruto de un error involuntario.*

*Por lo expuesto, es evidente que el gasto estimado de I+D y la consiguiente facturación se ha sobredimensionado de manera voluntaria, se ha simulado, con el fin de que la financiación que facilitan los inversores (25% del coste presupuestado, que asciende a 762.523,92 euros, cubra gran parte del coste efectivamente incurrido en el proyecto (1.086.453,71 euros) Concretamente, la financiación real de los inversores es del 70% del coste efectivamente incurrido en la ejecución del proyecto.*

*Así, señala la Inspección que el SPONSOR asume la realización de un proyecto de I+D por el que factura a la AIE un importe total de 3.080.596,66 euros (3.050.095,71 euros por el proyecto de I+D y 30.500,95 euros por la licencia). Dicho proyecto de I+D no será objeto de explotación ni por la AIE ni por los socios de esta, ya que, desde el mismo momento en que se concierta la operación, se ha previsto que los resultados de esa investigación serán utilizados por el propio SPONSOR a los pocos meses de terminar el proyecto de I+D mediante el ejercicio de las opciones de compra y venta ya pactadas.*

Síguenos en...



*A tal efecto los importes facturados por el SPONSOR se han inflado artificialmente para maximizar los créditos fiscales que cabe imputar a los inversores sin que dichos créditos fiscales se correspondan con unos importes reales más que en los 1.086.453,71 euros que realmente ha invertido el SPONSOR en el proyecto de I+D.*

*Mediante el juego de las opciones cruzadas de compra y venta se consigue que el proyecto de I+D vuelva en todo caso al SPONSOR, que será quien tendrá el beneficio o la pérdida de su explotación. Desde un inicio ya se ha pactado que ni la AIE ni los inversores participen en la explotación de los proyectos, por lo que son totalmente artificiales esos importes pagados en exceso sobre los costes si no es como mecanismo de generación artificial de créditos fiscales.*

*En el fondo, en este mecanismo estamos hablando de un esquema de autofacturación en el que el SPONSOR emite facturas por el importe que fija con la AIE y en el que ambas partes están interesadas en elevar el importe de las facturas para así maximizar los créditos fiscales a imputar a los inversores.*

*Pues bien, lo expuesto permite calificar como simulado o inflado el importe facturado de los 1.994.142,95 euros que se corresponde con el importe del total de facturas (3.080.596,66 euros) que excede de los gastos reales de I+D (1.086.453,71 euros)"*

DÉCIMO.- Se alega ante este TEAC, como se alegó ante el TEAR en primera instancia contra la regularización practicada por la Inspección en los términos señalados, que no existe la simulación tributaria declarada por la Inspección, y que, en la liquidación dictada no se recogen los elementos que deben concurrir para aplicar esta figura, la de la simulación en el ámbito tributario, a su caso.

Los principales argumentos que expone la entidad son:

- Que no existe la simulación tributaria que declara la Inspección y que en la liquidación practicada no se recogen los elementos que deben concurrir para aplicar esta figura, la de la simulación en el ámbito tributario, a su caso. En concreto, se alega que no se ha acreditado por la Inspección en ningún momento cuál fue el negocio real que se disimuló, cuál fue el negocio aparente y la ocultación o intento de engaño buscada (intento de defraudar a la Hacienda Pública). Existiendo, se alega, coincidencia entre la voluntad querida y el negocio realizado, que coincide con el que ha sido analizado y validado por la DGT en numerosas contestaciones a consultas vinculantes.

- Al contrario, mantiene que al acometer la operación descrita, no se simuló nada, existieron unos servicios por los que el prestador - el SPONSOR, **XZ-NP SLU** - facturó a quien los recibió, la AIE, que se han valorado por un importe, considerándose gasto deducible para ésta, sin perjuicio de que la AEAT lo haya considerado excesivo o que no corresponde al coste de los servicios prestados.

- Por otra parte, se alega, no admitir una valoración de dichos servicios superior al coste de los servicios prestados supone negar una máxima tan lógica como que las empresas intervienen en el tráfico económico para obtener una rentabilidad, y que esa rentabilidad o beneficio, se afirma, solo se logra cuando se obtienen ingresos por encima de los costes incurridos en la obtención de tales ingresos.

- Que nada en el acuerdo liquidatorio refleja que existiera vinculación entre prestador y receptor de los servicios, esto es, entre el Sponsor (**XZ-NP SLU**) y la AIE, resultando de contratos firmados entre partes independientes a efectos fiscales.

- Que todas las facturas emitidas por el SPONSOR a la AIE se pagaron, por lo que tampoco puede apreciarse ningún elemento simulatorio "en el pago". Por otra parte, el préstamo inicialmente concedido por el SPONSOR a la AIE fue finalmente capitalizado, pero ello no implica que dicho préstamo, se alega, fuese simulado, sino que se trató de un negocio real. Todo ello evidencia que el préstamo fue un negocio real y querido por las partes con el fin de financiar la actividad de I+D.

Síguenos en...



En definitiva, a juicio del recurrente, la tesis que subyace bajo el razonamiento de la Inspección es que los créditos fiscales que la AIE ha imputado a sus inversores no pueden ser superiores a los que podría generar la entidad que realizase directamente la actividad de I+D+i (en este caso, sería el SPONSOR). Y, por otra parte, se alega que no resulta procedente no admitir, como gasto, el importe total facturado a la AIE por el ejecutor material del proyecto (el SPONSOR) sólo porque el coste incurrido por éste en el desarrollo del mismo resulte inferior al importe presupuestado (que fue el importe con base al cual se facturó).

DÉCIMO PRIMERO.- Respecto de todas estas cuestiones planteadas, el TEAR se expresa, en el FUNDAMENTO DE DERECHO SEXTO de su resolución aquí impugnada, en los siguientes términos:

*SEXTO.- Sobre la existencia de simulación:*

*En virtud de lo previsto en el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT):*

*"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."*

*En este ámbito, el artículo 16 de la LGT permite a la Inspección la recalificación de la previa calificación realizada por el obligado tributario con objeto de aplicar la norma tributaria sobre la verdad jurídico-material que se contiene en el presupuesto de hecho sobre el que recae la norma. Así, establece el artículo 16 de la LGT:*

*"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*

*2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*

*3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."*

*La simulación tributaria es una concreción de la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil, pudiéndose definir como la declaración de voluntad de un contenido no real emitida conscientemente, y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio o hecho jurídico que no existe (simulación absoluta) o es distinto (simulación relativa) de aquél que realmente se ha llevado a cabo. Así, se crea una apariencia jurídica que no responde a la realidad.*

*Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del TS, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito) dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1275 y 1276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado, si lo hay, y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez. Esta realidad, puesta en conexión con lo dispuesto en el art. 1276 del Código Civil, que dispone que: "La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita", hace que, al tener el negocio simulado una causa falsa, los únicos efectos que se producen son los del negocio que se trata de disimular. Ello es así porque, en nuestro Derecho, la causa es un obstáculo insalvable, como requisito fundamental de este tipo de negocios.*

Síguenos en...

*El propio Tribunal Supremo en Sentencias como la de 8 de febrero de 1996, se refiere al concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual como:*

*" (...) un vicio de la declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer".*

*El mismo alto Tribunal, en Sentencia de 4 de julio de 1998, manifiesta que,*

*"La correcta calificación de un contrato ha de hacerse no en razón del resultado que, por unas u otras circunstancias, haya llegado a producirse, sino en función del verdadero fin jurídico (actual o potencial) que los contratantes pretendían alcanzar con el mismo o, lo que es igual, de la verdadera intención que los contratantes tuvieron al celebrarlo".*

*Por otra parte, en cuanto a lo alegado por la interesada respecto a que la Administración no ha probado la existencia de simulación, siendo a ella a quien le incumbe dicha carga, pues se ha basado en meros indicios o presunciones, este Tribunal ha de poner de manifiesto que habida cuenta que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica. Respecto de la prueba de la simulación, por otra parte, ha de afirmarse que la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que es quien invoca la simulación. Ahora bien, es sabido que la simulación no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación. La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de febrero de 2005 (Sala 1ª, casación nº 3641/1998), entre otras muchas, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que:*

*"la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria."*

*A estos efectos, el artículo 108.2 LGT dispone que:*

*"Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".*

*Conforme a la doctrina de nuestro Tribunal Central consagrada en numerosas resoluciones (vid. por ejemplo Resolución del TEAC de 17.10.2013, RG 454/2012), tal enlace se da cuando concurren los requisitos de seriedad, precisión y concordancia en los indicios apreciados conjuntamente, además de que exista una pluralidad de éstos, salvo que la existencia de un solo indicio sea de una entidad tal que conduzca a la prueba por sí sola y de la inexistencia de contraindicios relevantes que puedan rebatir el resultado probatorio perseguido:*

*- Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.*

*- Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse.*

Síguenos en...



- Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

En este caso, la Inspección ha recabado un conjunto de indicios suficientes, que se exponen a continuación, para concluir que ha existido simulación:

"De todo lo anterior cabe extraer que el SPONSOR asume la realización de un proyecto de I+D por el que factura a la AIE un importe total de 3.080.596,66 euros (3.050.095,71 euros por el proyecto de I+D y 30.500,95 euros por la licencia). Dicho proyecto de I+D no será objeto de explotación ni por la AIE ni por los socios de esta, ya que, desde el mismo momento en que se concierta la operación, se ha previsto que los resultados de esa investigación serán utilizados por el propio SPONSOR a los pocos meses de terminar el proyecto de I+D mediante el ejercicio de las opciones de compra y venta ya pactadas.

Según el artículo 1282 del Código Civil:

"Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato."

En el mismo momento en que se concierta que el proyecto de investigación se realice por el SPONSOR y sea adquirido y utilizado por la AIE (para lo que incluso se adquiere una licencia de uso y explotación) se pacta que el resultado de dicha investigación le vuelva al SPONSOR mediante el ejercicio de las opciones de compra y venta.

A tal efecto hay que tener en cuenta que en la opción de compra se fija que el Sponsor tiene la opción de adquirir las participaciones en la AIE por 1 euro. Dicha adquisición de las participaciones lleva implícito adquirir el resultado del proyecto de I+D que previamente se ha facturado por 3.050.095,71 euros e incluso el derecho a la explotación de la propia licencia de 30.500,95 euros, todo ello por el importe de 1 euro y a los pocos meses de finalizar la investigación.

Para el supuesto en que el SPONSOR no ejercitase la opción de compra, se fija una opción de venta en favor de la AIE, por la que esta tiene derecho a vender el resultado del proyecto de I+D por un precio muy superior ya que incluirá, ente otros, el importe del crédito concedido por el SPONSOR a la AIE por 2.318.972,74 euros.

El efecto en ambos casos será similar:

- Si se ejerce la opción de compra el SPONSOR tiene que pagar 1 euro por las participaciones, pero finalmente no cobrará el importe del crédito por 2.318.972,74 euros, ya que para ello tendría que financiar una ampliación de capital por ese mismo importe, puesto que en ese momento el SPONSOR habría quedado como el único inversor de la AIE.

- Si el SPONSOR no ejerce la opción de compra, se ha pactado que sea la AIE quien tenga derecho a ejercer la opción de venta. En ese caso, el SPONSOR tendrá que pagar a la AIE, entre otros conceptos, el importe de 2.318.972,74 euros que servirá para que la propia AIE le reembolse el importe del crédito concedido por el mismo importe.

Realmente el efecto es similar.

Como puede verse, el único interés de la AIE es recibir como gasto unos importes ficticios que motiven unos créditos fiscales imputables a los inversores por un importe muy superior al importe real de gastos de I+D. Ni la AIE ni sus inversores tienen ningún interés en utilizar los resultados del proyecto de I+D.

Síguenos en...

Con el sistema cruzado de opciones se está garantizando que el SPONSOR sea quien explote el proyecto y obtenga los resultados del mismo. La AIE se utiliza para imputar dichos costes de I+D a los inversores, pero también para inflar el precio de dichos gastos de I+D para así poder maximizar los créditos fiscales a imputar a los inversores.

Tal y como se manifiesta en el acta: "De esta manera, se desvirtúa totalmente la finalidad perseguida con la estructuración de deducciones de I+D, a través de una AIE, que no es otra que la obtención de financiación de los inversores (en torno al 30% del proyecto) a cambio de renunciar a aplicar las deducciones de I+D a las que habría tenido derecho el SPONSOR, de forma que el importe recibido de los inversores sería equivalente a lo que habría conseguido mediante la monetización de las deducciones, de haberlas aplicado directamente".

Del análisis de los hechos puestos de manifiesto anteriormente se puede concluir que se imputan a los socios de la AIE unos créditos fiscales que exceden con mucho del importe que le correspondería al investigador para el caso en que no utilizara esta estructura y que se limitarían al gasto real de I+D. Cabe observar que esta estructura no se ha creado para imputar a los inversores los créditos fiscales que le corresponderían al SPONSOR (lo cual es legítimo), sino adicionalmente para simular artificialmente unos importes que no se corresponden con los gastos reales de I+D. Con esta estructura el SPONSOR y la AIE han fijado a su antojo el importe del crédito fiscal a imputar sin que exista límite, ya que, como se explicará posteriormente, ni siquiera es necesario que se pague el importe pactado.

A tal efecto los importes facturados por el SPONSOR se han inflado artificialmente para maximizar los créditos fiscales que cabe imputar a los inversores sin que dichos créditos fiscales se correspondan con unos importes reales más que en los 1.086.453,71 euros que realmente ha invertido el SPONSOR en el proyecto de I+D.

Mediante el juego de las opciones cruzadas de compra y venta se consigue que el proyecto de I+D vuelva en todo caso al SPONSOR, que será quien tendrá el beneficio o la pérdida de su explotación. Desde un inicio ya se ha pactado que ni la AIE ni los inversores participen en la explotación de los proyectos, por lo que son totalmente artificiales esos importes pagados en exceso sobre los costes si no es como mecanismo de generación artificial de créditos fiscales.

En el fondo, en este mecanismo estamos hablando de un esquema de autofacturación en el que el SPONSOR emite facturas por el importe que fija con la AIE y en el que ambas partes están interesadas en elevar el importe de las facturas para así maximizar los créditos fiscales a imputar a los inversores."

En primer lugar, alega el reclamante que la operación por él realizada se ajusta totalmente a los criterios manifestados por la DGT respecto a las AIEs, por lo cual rechaza totalmente la afirmación de la Inspección de que ha llevado a cabo una simulación. Asimismo, el obligado manifiesta su disconformidad con "que la Inspección interpreta que dichas operaciones deben realizarse por el coste incurrido por el SPONSOR", alegando que los ingresos derivados de las prestaciones de servicios a la AIE deben valorarse por su valor razonable y considera que dicho valor no se corresponde en absoluto con el coste incurrido por el SPONSOR. Sin embargo, debemos reiterar que la regularización de la Inspección no se debe a que los servicios facturados estén incorrectamente valorados por no coincidir con su importe con el valor de mercado. La Administración no está realizando una comprobación de valor. Lo que ha acreditado la Inspección es que los servicios facturados por el SPONSOR no responden a servicios efectivamente realizados, es decir, son facturas que han sido infladas artificialmente y de forma deliberada.

Por otra parte, manifiesta el reclamante que los contratos se han firmado entre partes independientes, ninguna relación de vinculación se ha establecido por la Inspección entre la AIE y el SPONSOR durante el desarrollo del proyecto de I+D.

Síguenos en...



*Sin embargo, como ya señaló la Inspección, esa circunstancia no tiene relevancia alguna en la cuestión examinada. La emisión de facturas faltas o la simulación de operaciones no solo se produce entre partes vinculadas, ni mucho menos, sino que lo normal es que tenga lugar entre partes independientes, siempre dicha operación sea beneficiosa para ambas partes, como sucede en el presente caso. Así, nadie pierde finalmente en las operaciones realizadas:*

*- SPONSOR. Tiene unas ventas por 3.080.596,66 euros (facturas por I+D más la factura por la licencia), pero un gasto por 2.318.972,74 euros (las pérdidas contabilizadas por el impago del crédito), por lo que sus ingresos netos derivados de la operación son por diferencia 761.623,92 euros y representan el importe que cobra de la AIE y que ha sido financiado por los inversores, según se ha explicado anteriormente.*

*- Inversores. Estos inversores adquieren las participaciones en la AIE aportando un total de 1.483.346,00 euros y a cambio reciben unos menores impuestos a pagar (créditos fiscales) por 2.231.410,30 euros. Todo ello permite que, en términos netos, los beneficios fiscales obtenidos por los inversores excedan del importe satisfecho al SPONSOR para una inversión de apenas unos pocos meses pero sin riesgo, ya que todo está fijado desde el principio mediante la estructura de contratos y opciones creada en julio de 2019 (el único riesgo se deriva de que la Inspección de los tributos pueda cuestionar la operación)*

*Del mismo modo, el obligado afirma que las facturas recibieron el visto bueno de la entidad certificadora independiente. No obstante, debemos reiterar que la entidad certificadora desarrolló su trabajo a partir del informe de ejecución y las facturas emitidas por el SPONSOR a la AIE, sin que el experto contable realizase una auditoría de los gastos incurridos en la ejecución de la actividad de I+D, basándose únicamente en las facturas emitidas a la AIE.*

*En este contexto, el SPONSOR puede inflar las cifras del presupuesto y su consiguiente facturación, así como realizar una descripción de medios utilizados que no se corresponde con la realidad con una cierta impunidad, a sabiendas de que la entidad certificadora no realiza una auditoría contable de los costes efectivamente incurridos por el mismo, lo que no habría ocurrido en el caso de que el proyecto se hubiese acometido directamente por el mismo.*

*Del mismo modo, se alega que la negación por parte de la Inspección de la existencia de un margen comercial en estas operaciones es contraria a la postura de la DGT. Sin embargo, en el acuerdo marco, que contiene los principios fundamentales de la operación, el presupuesto de gastos estimados no incorpora ningún margen comercial, al menos de forma expresa, a diferencia de lo acontecido con otros proyectos desarrollados por el SPONSOR en 2017 y 2018, en los que se estipulaba un margen comercial del 10%. Y en el contrato de prestación de servicios, tampoco se estipula que el SPONSOR facture el coste incurrido más un margen comercial, se reproduce directamente el gasto presupuestado, que no es un importe cerrado, tal y como se desprende del acuerdo marco, sino que está sometido a ajustes, en función de los gastos de I+D incurridos, siendo estos últimos los que derivan de la actividad efectivamente realizada por el SPONSOR.*

*Por otra parte, debemos reiterar que ha sido ampliamente probado que del crédito otorgado por el SPONSOR tan solo 324.829,78 euros financian costes reales del proyecto de I+D. Respecto a ese importe que sí constituye financiación real, sí se admiten los gastos financieros como fiscalmente deducibles. Respecto del resto del crédito, dado que se ha probado que su intención de financiación era totalmente simulada, los gastos financieros no pueden ser considerados como deducibles.*

*Finalmente, respecto a la simulación absoluta del préstamo concedido, señalar que la Inspección no ha cuestionado la posibilidad de que se pueda otorgar un préstamo, sino que lo que ha cuestionado es que, por la parte que excede de 324.829,78 euros, importe de los costes reales que realmente financia el SPONSOR, en este caso concreto se haya otorgado un préstamo, porque tal y como ha quedado acreditado, el SPONSOR no ha concedido un préstamo a la AIE que esta tenga intención de devolver, sino que se ha simulado un flujo circular de dinero*

Síguenos en...



*cuyo objetivo es proporcionar una apariencia de realidad a unas facturas artificialmente infladas y, por lo tanto, falsas.*

*Así, las opciones de compra y venta provocan que, en todo caso, el resultado del proyecto de investigación queda en posesión del SPONSOR y ni la AIE ni sus socios han de devolver el préstamo que ha otorgado el SPONSOR. Además, ha quedado acreditado que no existe la más mínima intención ni posibilidad de explotar el hipotético resultado positivo de la investigación. El SPONSOR traslada parte de los costes del proyecto a los inversores a través de la AIE (lo que es lícito como estructura según las consultas de la DGT), pero tan solo por los importes reales de gasto de I+D. En el fondo está pactado desde el principio que el SPONSOR tiene el derecho a explotar el proyecto de I+D si este tiene resultado positivo, pero nada pierde si el resultado es negativo ya que sigue percibiendo unos importes muy superiores a los costes reales. Con independencia del resultado de la investigación, percibe los mismos importes por la nula intención, medios y tiempo de la AIE para explotar el hipotético resultado positivo del proyecto.*

*En consecuencia, debemos confirmar íntegramente el acuerdo de liquidación impugnado".*

Reiteramos que, tras el examen del acuerdo de liquidación, coincide este TEAC con el TEAR en la respuesta que se da a la reclamación en la resolución recurrida.

Es claro, a juicio de este TEAC, que, en el presente caso, a la vista de la liquidación dictada, no se discute ni se rechaza por la Inspección que el obligado tributario haya utilizado, para llevar a cabo un proyecto de I+D, esta forma de financiación en que consiste el referido como "mecenazgo tecnológico", sino el haberlo hecho de forma fraudulenta, inflándose por el investigador, con la connivencia de los inversores de la AIE y de esta, las facturas emitidas para, de esta forma, incrementar los créditos fiscales que finalmente, a través de la imputación, corresponderán a tales inversores o partícipes.

Efectivamente, el utilizar una AIE para que los inversores puedan utilizar los créditos fiscales es una estructura avalada por la Dirección General de Tributos en, entre otras, la V2213-14 y efectivamente, en el presente caso, la estructura creada es idéntica a la que se plantea en la consulta referenciada, pero con la importante salvedad de que aquí los resultados de la AIE, los cuales que han determinado la dimensión de los créditos fiscales que se pretenden hacer valer, se han falseado, y este importe falseado es el que no admite la Inspección, en base a un planteamiento que ha confirmado plenamente el TEAR con una resolución que este TEAC también comparte en su integridad.

DÉCIMO SEGUNDO.- Se alegó a la Inspección, ante el TEAR y se reitera ahora ante este TEAC, que la Inspección no puede cuestionar una facturación realizada entre sujetos independientes como son el SPONSOR y la AIE, como sí podría haberlo hecho si se tratase de sujetos vinculados, dada la obligación de valorarlas a valor de mercado del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Sin embargo, y como pone de relieve la Inspección en el acuerdo, la circunstancia de que no se trate de sujetos vinculados no es óbice para concluir que exista simulación en las operaciones facturadas entre el obligado tributario y el SPONSOR, existiendo, de los hechos antes expuestos, indicios más que suficientes y sólidos a juicio de este TEAC, para concluir que esta facturación inflada se realizaba por el emisor de las facturas con la connivencia de los socios de la AIE, siendo muy superior al importe real de los gastos incurridos en el proyecto.

Asimismo se subraya que la facturación por parte del SPONSOR a la AIE y que la Inspección ha cuestionado se fundamenta en el valor razonable de dicha operación y así lo prevé la Consulta de la DGT en su consulta V4897. Advierte este TEAC que el valor al que hace referencia la consulta citada es el valor razonable de la contrapartida (Norma de Valoración 14 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre) por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad). En el presente caso ha quedado acreditado, por las razones que se explicitan en el acuerdo, que la mayor parte del precio declarado por el obligado tributario nunca se llegó a satisfacer, pues lo que se produjo realmente es un

Síguenos en...



flujo circular de dinero que no supuso realmente ninguna variación real de la tesorería ni en el Sponsor ni en la AIE, todo ello dentro de la estructura creada en que se aprecia la existencia de simulación. Luego en ningún caso a juicio de este TEAC, el valor declarado por las partes puede considerarse un valor razonable. Sí se considera a nuestro juicio razonable, sin embargo, el valor admitido como gasto deducible por la Inspección, sin que proceda incrementarlo, como se alega, en un margen para el Sponsor. Como se alega, lo lógico sería admitir ese margen en un entorno en el que las empresas intervienen en el mercado para obtener una rentabilidad, pero no olvidemos que en el presente caso se ha declarado la existencia de simulación que afecta a toda la estructura creada por las partes. Como subraya la Inspección en el acuerdo, de confirmarse lo hecho, sólo saldría perdiendo la Hacienda Pública:

Así, el SPONSOR consigue, desde un primer momento, cubrir los costes del proyecto y además obtener una ganancia segura cuyo importe duplica el de los costes del mismo. Adicionalmente y si el proyecto tiene éxito, mediante el ejercicio de la opción de compra es él quien se quedará con el resultado de la investigación y tendrá derecho a explotarla.

Por su parte, los inversores conocen desde el principio (mediante la estructura de contratos y opciones estipulada, referida anteriormente) el importe de los beneficios fiscales que, a cambio de su aportación a la AIE, van a recibir en pocos meses y sin riesgo.

Como pone de relieve la Inspección, y también destaca el TEAR, el único riesgo que asumen es el que la Administración Tributaria pueda llegar a cuestionar la operación, hecho que, incluso, en el Acuerdo marco suscrito entre la AIE, sus inversores originales y el SPONSOR, estuvo previsto como un " Hecho Relevante Negativo".

DÉCIMO TERCERO.- En definitiva, este TEAC comparte, pues, la conclusión alcanzada por el TEAR que valida la actuación y el criterio de la Inspección en relación a la no deducibilidad de un gasto que, aunque se encuentre documentado en las correspondientes facturas y exista un contrato de prestación de servicios que le sirva de soporte, no se trata de un gasto que sea real, habiendo quedado suficientemente acreditada esa falta de realidad (simulación) en el acuerdo liquidatorio, en el que se fundamenta detalladamente, cómo, por un lado, el contrato de crédito celebrado entre el SPONSOR y la AIE puede calificarse como un contrato simulado que no obedece a otra finalidad que la de dotar a la AIE de una aparente capacidad económica - necesaria para sufragar el pago de estas facturas infladas- que de otro modo no tendría y como por otro, las facturas emitidas por el SPONSOR y recibidas por la AIE, existe una simulación absoluta pues lo que se está retribuyendo al SPONSOR es su participación en la creación y generación de estos créditos fiscales ficticios.

Entendiendo este TEAC que una vez declarada por la Inspección la existencia de simulación, lo relevante, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 16 de la LGT, es que dicha calificación produzca los efectos tributarios, que en el presente caso se traducen en la no deducibilidad de la parte del gasto documentado en las facturas que no obedezca un gasto real. Como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2008 en el recurso de unificación de doctrina 35/2004:

*"El cumplimiento de las formalidades legales propias de un negocio no hace a éste real por ese sólo hecho. Es necesario que responda a las peculiaridades que en cada caso concurren y que se den en la realidad las condiciones que le hagan posible y razonable. La vida económica, y las decisiones que en ese ámbito de la actividad humana se adoptan, necesitan ser creíbles"..... Los negocios jurídicos responden a necesidades de la vida real, pero la vida real no puede ser disfrazada. En nuestra opinión aquí todo ha sido irreal. Se han montado negocios jurídicos que pese, a haber sido celebrados ante notario e inscritos en el Registro Mercantil, lo que pretendían era ocultar la realidad subyacente a ellos....c) Afirma el recurrente, que es innegable la realidad de las transmisiones de los bienes,, a un tercero, por lo que es imposible aceptar la simulación. Al hacer semejante afirmación olvida la perspectiva de las sentencias que dictamos, que son estrictamente tributarias, con efectos en este campo de modo exclusivo, y que en modo alguno pueden afectar a terceros que no han sido parte en este pleito. La simulación se contempla y analiza respecto a la Hacienda Pública y quedan imprejuizadas las relaciones inter-privatos".*

Síguenos en...



Por el mismo motivo, y como ha concluido el TEAR en la resolución recurrida, confirmando el criterio de la Inspección, tampoco procede admitir como parte de la Base Imponible declarada por el IS 2020 la deducibilidad de los gastos financieros asociados al contrato de crédito suscrito con el Sponsor, considerado ficticio por la Inspección y que por tanto no obedecen a un gasto real.

Por todo lo anterior se desestiman las alegaciones del interesado y se confirma la resolución recurrida en este punto.

DÉCIMO CUARTO.- Por último, con fecha 01/10/2024, se han presentado por el recurrente alegaciones complementarias que se fundamentan en la existencia de otras regularizaciones, dictadas por la AEAT - en concreto, se señalan unas practicada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Andalucía - en relación a un supuesto, se alega, análogo al suyo, pero que concluyen de forma diferente.

La primera, la derivada del Acta de conformidad número de referencia **REFERENCIA\_3**, extendida a la entidad **FFG A.I.E.** con NIF ... por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) 2018/2019 y la segunda, número de referencia A01-**REFERENCIA\_4** extendida a **HHJ (...)** en calidad de socio/s de la sociedad disuelta y liquidada **FFG A.I.E.** (...), también por el concepto IS 2018/2019). Dichas Actas de conformidad se incoan con fechas 09/07/2024 y 25/07/2024, respectivamente.

Se alega que el hecho de la misma Administración Tributaria haya considerado, en un supuesto, afirma, análogo al suyo, que no existe simulación ni conducta infractora constituye un precedente administrativo que le vincula y que impide alcanzar una conclusión radicalmente distinta en la regularización que constituye el objeto del presente recurso reclamación.

En primer lugar, advierte este TEAC que los documentos que se aportan han sido emitidos con posterioridad al acuerdo de liquidación que es, en última instancia, objeto del presente recurso, esto es, el acuerdo de liquidación con referencia A23 -**REFERENCIA\_1**, por lo que los mismos no podrían considerarse, en ningún caso, un " precedente administrativo" que pudiera por ello afectar al acto al que se refiere el presente expediente.

Precisado lo anterior, y como se ha concluido ya en anteriores FUNDAMENTOS DE DERECHO de la presente resolución, en el supuesto que nos ocupa la regularización practicada al recurrente no se fundamenta en que el obligado tributario haya acudido al mecenazgo tecnológico como forma de financiación de un proyecto de I +D, sino el haberlo hecho de forma fraudulenta, lo cual es algo que puede haber quedado acreditado (como ha sido, en este caso, a juicio de este TEAC) o no. Se remite este TEAC a lo concluido en fundamentos anteriores respecto a que el utilizar una AIE para que los inversores puedan utilizar los créditos fiscales es una estructura avalada por la Dirección General de Tributos, pero en el presente caso se da la circunstancia de que los resultados de la AIE -que son los que determinan la dimensión de los créditos fiscales que se pretenden hacer valer- se han falseado, y este importe falseado es el que no admite, para este caso concreto de la AIE, la Inspección de Tributos de la Dependencia Regional de Madrid.

DÉCIMO QUINTO.- Las mismas consecuencias alcanzadas respecto a la minoración de la base imponible negativa declarada por la AIE deben trasladarse, a juicio de este TEAC, y por idénticos motivos, a la parte de base de deducción por actividades de I +D prevista en el artículo 35 de la LIS declarada por la AIE en el IS 2019 que no corresponde al gasto por I + D efectivamente incurrido, sin que desvirtúen esta conclusión alcanzada los informes emitidos por la entidad certificadora (Dirección General de Investigación, Desarrollo e Innovación del (Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades), sin perjuicio de tener en cuenta, en relación a esta cuestión, la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 08/10/2024, Rec. Casación 948/2023) que señala, siendo la cuestión en que se apreciaba la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia consistente en:

*"[...] Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático -dependencia interna de la propia AEAT-, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por*

Síguenos en...



*actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.*

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

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

lo siguiente en el FUNDAMENTO DE DERECHO QUINTO:

*"QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.*

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

*1.- La primera pregunta es la siguiente:*

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

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

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

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

*2.- La segunda pregunta es la siguiente:*

Síguenos en...

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

La respuesta a esta cuestión puede entenderse integrada en la doctrina formulada a la primera, sin perjuicio de considerar que la razón determinante de la improcedencia de la sentencia examinada radica en la aceptación incondicionada en ella de la tesis que sustenta en el proceso la AEAT, teniendo en cuenta que la pregunta incorpora una vertiente del problema examinado a la que nos hemos referido, la de que, partiendo de esa naturaleza vinculante del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología, que la Administración debe respetar, nada puede ser y no ser al mismo tiempo, lo que traducido a las características de este asunto, equivale a decir que la misma Administración, a través de distintos órganos y dependencias, no puede sostener que una actividad constituye innovación tecnológica y no lo constituye; que una deducción fiscal es procedente y, a un tiempo, no lo es; que un informe que la ley reputa vinculante, sin límites, no es vinculante porque puede ser privado de su valor y eficacia.

3.- La tercera pregunta es la siguiente:

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

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

a) Un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozar de un derecho, vinculante por ministerio de la Ley para la Administración emisora -en un sentido amplio y omnicomprendivo-, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración.

b) Aun cuando tal contradicción, en casos sumamente excepcionales de apreciación arbitraria o ilógica -que en este caso no son concurrentes- pudiera ser hecha valer por la Administración fiscal mediante prueba, sobre lo que no nos pronunciamos, no es aceptable la prueba autocreata en su seno mismo.

c) En tales condiciones, esto es, aun cuando se aceptara a efectos dialécticos que es posible tal prueba, no puede revestir la forma de prueba meramente documental ni ser presentada a un Tribunal de justicia entre los documentos que se integran en el expediente administrativo.

d) En particular, el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la Administración demandada en la instancia y recurrida en esta casación, ni está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les haga imparciales en sus conclusiones.

e) Dicho equipo no consta, más bien se infiere lo contrario de la resolución que lo crea -de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT-, que posea conocimientos técnicos y científicos necesarios para opinar sobre la calificación de los proyectos como innovación tecnológica, sobre los gastos e inversiones que determinan la base de la deducción y, en suma, sobre el acierto o desacierto de un informe especializado de un

Síguenos en...

*Ministerio competente en materia de ciencia al que la ley le atribuye carácter vinculante para la Administración.*

*Todo lo anterior conduce a la declaración de que ha lugar al recurso de casación y, casada la sentencia, a la estimación del recurso contencioso-administrativo de instancia, dado que la sentencia ha sido dictada con infracción del ordenamiento jurídico, en los términos que se han expresado.*

Igualmente, se debe hacer referencia a otra reciente sentencia del Tribunal Supremo, dictada en fecha 09/10/2024 con nº 1572/2024, en la que resuelve en casación la competencia de la Inspección de los Tributos para considerar, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático y existiendo dictamen vinculante del Ministerio competente en materia de ciencia, los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas susceptibles de formar parte de la base de deducción por actividades de innovación tecnológica. La referida sentencia del Tribunal Supremo, tras valorar lo señalado por el artículo 35 del TRLIS y los artículos 2 y 9 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, que regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, señala que la cuestión objeto de recurso ya había resuelta por el propio Tribunal en la sentencia núm. 1567/2024, de fecha 08/10/2024 (rec. 948/2023), que es la que se ha transcrito previamente.

No obstante lo anterior, este TEAC considera que el TS, en esa jurisprudencia, se refiere a cómo se regula la cuestión en el TRLIS, vigente hasta 2014, pero no analiza la LIS, aplicable a partir de 2015 (y, por tanto, la norma que aquí resulta de aplicación). Es decir, el criterio que constituye jurisprudencia del Alto Tribunal debe ceñirse al caso concreto, en el que se aplicó improcedentemente la redacción del artículo 35.4 de la LIS a los ejercicios 2008, 2009 y 2010, en los que debía ser de aplicación la redacción del citado artículo recogida en el TRLIS.

Por lo tanto, en lo que respecta a los ejercicios 2015 y siguientes, la redacción del artículo 35.4 de la LIS indica que el informe tiene carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades. Por tanto, y así lo entiende este TEAC, la norma fiscal reconoce un margen de actuación respecto a la comprobación de los gastos que deben integrar la base de deducción, lo que resulta coherente con la posibilidad de regularización de esta deducción que ya definió el artículo 9 del Real Decreto 1432/2003 al señalar lo siguiente: "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".

Por tanto, la comprobación efectuada por la Inspección debe partir de la calificación dada por el informe vinculante, estando habilitada, no obstante, la Inspección, sin embargo, para concretar los gastos que pueden formar parte de la base deducción según el apartado 2 letra b) del mismo artículo, a la vista, por ejemplo, de los justificantes aportados por el obligado. Así lo prevé expresamente, como se ha dicho, el artículo 9 del Real Decreto 1432/2003.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

DESESTIMAR EN PARTE el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Síguenos en...



*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

