

Foro de Actualidad

España

SOBRE EL CARÁCTER VINCULANTE DE LOS INFORMES DEL MINISTERIO DE CIENCIA PARA LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN EN I+D+I EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ESTADO DE LA CUESTIÓN Y CONSIDERACIONES AL RESPECTO

Eduardo Hernández Masiá, Joana María Beltrán
Albalat y Eduardo Ayala González

*Abogados del Área de Derecho Público, Procesal y Arbitraje, y Fiscal
de Uría Menéndez (Madrid y Valencia)*

Sobre el carácter vinculante de los informes del Ministerio de Ciencia para la aplicación de la deducción en I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades. Estado de la cuestión y consideraciones al respecto

Bajo el amparo de la anterior redacción de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el Tribunal Supremo ha avalado el carácter vinculante de los informes motivados que los contribuyentes pueden solicitar al Ministerio de Ciencia para la aplicación de la deducción por innovación tecnológica del Impuesto sobre Sociedades. En

cinco sentencias dictadas a finales del año 2024, el Alto Tribunal ha establecido que estos informes vinculan a la Administración tributaria “en todos sus aspectos”, tanto en la calificación de los proyectos como innovación tecnológica como en la subsunción de las actividades que lo integran en cada una de las categorías de gastos de la base de deducción. Sin embargo, existe un debate sobre si el alcance del carácter vinculante se ha declarado únicamente en relación con la redacción anterior de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o si es aplicable a su actual redacción. De esa manera, el TEAC entiende que solo se aplica a la redacción anterior de la Ley, por lo que, hoy en día, la Administración conserva la facultad de revisar si las actividades desarrolladas por el contribuyente en el marco de proyectos de innovación tecnológica pueden subsumirse en las categorías de gastos de la base de deducción.

PALABRAS CLAVE:

Ley sobre el Impuesto de Sociedades; Deducciones; Innovación tecnológica; Informes vinculantes.

On the binding nature of reports issued by the Ministry of Science for the application of the R&D&I tax deduction in Corporate Income Tax. Current state of play and related considerations

Under the previous wording of the Corporate Income Tax Law, the Supreme Court confirmed that reports issued by the Ministry of Science for claiming the technological innovation tax credit were binding on the tax authorities. In five decisions handed down at the end of 2024, the court held that these reports are binding on the tax authorities “in all respects”. This includes the classification of projects as technological innovations and the allocation of the activities to the relevant expenditure categories used to calculate the deduction. However, it remains unclear whether this interpretation applies only to the previous wording of the Corporate Income Tax Law or also to its current wording. The Central Tax Appeal Board (TEAC) takes the view that this case law applies only to the previous wording, meaning that, under the current wording, the tax authorities may review whether the activities carried out within a technological innovation project fall within the relevant expenditure categories used to calculate the deduction.

KEYWORDS:

Corporate Income Tax Law; tax credits; technological innovation; binding tax rulings.

FECHA DE RECEPCIÓN: 10-12-2025

FECHA DE ACEPTACIÓN: 13-12-2025

Hernández Masiá, Eduardo; Beltrán Albalat, Joana María; Ayala González, Eduardo (2025). Sobre el carácter vinculante de los informes del Ministerio de Ciencia para la aplicación de la deducción en I+D+I en el Impuesto sobre Sociedades. Estado de la cuestión y consideraciones al respecto. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 69, pp. 181-191 (ISSN: 1578-956X).

1. Introducción

El régimen de deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”) constituye uno de los incentivos fiscales más relevantes para el fomento de la innovación empresarial. Sin embargo, existe una importante controversia sobre el alcance del carácter vinculante de los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades para la aplicación de la meritada deducción (el “Informe Motivado” y el “Ministerio de Ciencia”, respectivamente).

La controversia gira en torno a si estos informes vinculan a la Administración tributaria únicamente en cuanto a la calificación de un determinado proyecto como investigación y desarrollo

o innovación tecnológica, o si también vinculan respecto de la subsunción de las actividades en una o varias de las categorías de gastos que pueden formar parte de la base de la deducción. Esta controversia está teniendo un impacto directo sobre la seguridad jurídica de los contribuyentes y sobre la efectividad del incentivo fiscal.

Así, a pesar de que la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha dictado varias sentencias a finales de 2024 en las que determina que los Informes Motivados vinculan a la Administración tributaria *"en todos sus aspectos"* (esto es, tanto en la calificación del proyecto como I+D+i como en la subsunción de las actividades en una o varias categorías de gastos), el TEAC ha venido sosteniendo un alcance limitado de dicha vinculación. El TEAC señala que el Informe Motivado solo vincularía respecto de la calificación del proyecto como I+D+i, pero no respecto de la subsunción de las actividades en una o varias categorías de gastos que integran la base de deducción. A su juicio, por tanto, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ("AEAT") mantiene la facultad de revisión acerca de si las distintas actividades desarrolladas en el marco de un proyecto de innovación tecnológica son subsumibles o no en las categorías de gastos previstas en la norma, aun cuando esta cuestión haya sido revisada y determinada por un Informe Motivado del Ministerio de Ciencia.

Todo ello está amparado en que la jurisprudencia del Tribunal Supremo únicamente habría limitado este carácter vinculante *"en todos sus aspectos"* a la redacción dada por el artículo 35 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ("TRLIS") y no así a la redacción actual, dada por Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS"). Y eso sin perjuicio de que la norma solo ha cambiado para uno de los tipos de los Informes Motivados, pero no para todos.

A continuación analizaremos el marco normativo aplicable a la deducción por innovación tecnológica, así como la referida doctrina del TEAC y jurisprudencia del Tribunal Supremo, para finalmente ofrecer una reflexión prospectiva sobre la orientación futura que, en nuestra opinión, deben adoptar las resoluciones administrativas y jurisdiccionales en esta materia.

Aunque solo nos referiremos a la deducción por innovación tecnológica, las conclusiones son plenamente trasladables a la deducción por investigación y desarrollo (I+D).

2. Marco normativo de la deducción por innovación tecnológica y del informe motivado

2.1. Régimen sustantivo de la deducción por innovación tecnológica

El artículo 35.2 de la LIS regula el concepto y la base de la deducción por innovación tecnológica.

Por un lado, el artículo 35.2.a) de la LIS define qué se entiende por actividades de innovación tecnológica y establece que se trata de actividades cuyo resultado constituye un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o mejoras sustanciales de los existentes.

Por otro lado, el artículo 35.2.b) de la LIS establece una serie de categorías de gastos que pueden incluirse en la base de la deducción. Así, podrán formar parte de la base de la deducción los gastos correspondientes a las siguientes actividades: (i) diagnóstico tecnológico tendente a la identificación, definición y orientación de soluciones tecnológicas avanzadas; (ii) diseño industrial e ingeniería de procesos de producción; (iii) adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños; y (iv) obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

Además, los gastos correspondientes a las actividades previstas en el artículo 35.2.b) de la LIS deben estar directamente relacionados con dichas actividades, aplicarse efectivamente a la realización de estas e individualizarse por proyectos.

Finalmente, el artículo 35.2.c) establece el porcentaje general de deducción aplicable, que asciende al 12 %.

Por tanto, bajo este paraguas normativo, es necesario determinar si un proyecto puede ser calificado como innovación tecnológica conforme al artículo 35.2.a) de la LIS y, a su vez, si los gastos incurridos en su ejecución están incluidos en alguna de las categorías de gastos del artículo 35.2.b) de la LIS.

2.2. El régimen del informe motivado vinculante: tipos de informes y alcance de la vinculación a la luz de la modificación introducida por la LIS

El artículo 35.4 de la LIS prevé la posibilidad para el contribuyente de solicitar al Ministerio de Ciencia un Informe Motivado en relación con la deducción. En particular, el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión de informes motivados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (el "Real Decreto 1432/2003"), regula tres tipos de informes vinculantes con finalidades diferentes:

- i. Informe Motivado tipo A, que va dirigido a la aplicación de la deducción por innovación tecnológica (o investigación y desarrollo) prevista en el artículo 35 de la LIS. El contribuyente solicita este informe con carácter previo a la presentación de la declaración del IS con el objetivo de asegurarse de que los gastos declarados por actividades de innovación tecnológica pueden formar parte de la base de la deducción, en tanto que serían gastos "validados" por el informe.

El carácter vinculante de este tipo de informe es el que es objeto de estudio en el presente artículo.

- ii. Informe Motivado tipo B, que va dirigido a realizar una consulta a la Dirección General de Tributos sobre la interpretación y aplicación de la deducción.
- iii. Informe Motivado tipo C, que va dirigido a solicitar la realización de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D+i.

De acuerdo con el preámbulo del Real Decreto 1432/2003, el objetivo de los IMV es *"ofrecer a los agentes económicos un entorno de seguridad jurídica que les permita conocer si las actividades que planean llevar a cabo merecerán o no la calificación requerida para aplicar los incentivos fiscales considerados"*. Según también el preámbulo del Real Decreto 1432/2003, la elaboración de los IMV debe servir a los contribuyentes para *"disponer de una información lo más objetiva posible acerca de la naturaleza y contenidos en I+D+i, así como de los gastos asociados a este tipo de actividades empresariales"*, y añade que esto *"supondrá un escenario de mayor certidumbre tanto para la empresa que ha de afrontar la toma de decisión de inversión, como para el resto de los agentes económicos que actúan en el tráfico jurídico mercantil y muy especialmente para la propia Administración tributaria"*.

El artículo 9 del Real Decreto 1432/2003 señala que *"los informes motivados emitidos en contestación a solicitudes que cumplan los requisitos de este real decreto vincularán a la Administración tributaria"*, y se reserva a la AEAT únicamente la posibilidad de verificar la realidad del gasto y su directa afectación al proyecto.

No obstante, de acuerdo con la LIS, la intensidad del carácter vinculante del Informe Motivado varía de un tipo de informe a otro. De acuerdo con el artículo 35.4 de la LIS, el Informe Motivado tipo A y tipo B es *"vinculante para la Administración tributaria"*. Sin embargo, el Informe Motivado tipo C es vinculante para la Administración tributaria *"exclusivamente en relación con la calificación de las actividades"*. Esto es, mientras que los Informes Motivados tipo A y B son *"vinculantes para la Administración tributaria"* de forma amplia; el carácter vinculante de los Informes Motivados tipo C se extiende exclusivamente a la calificación de las actividades o consideración de los proyectos como I+D+i.

En nuestra opinión, de la sistemática del artículo 35.4 de la LIS se desprende que la limitación del carácter vinculante a la mera *"calificación de actividades"* opera únicamente respecto del Informe Motivado tipo C. Esto es, cuando el legislador ha querido restringir el alcance de la vinculación, lo ha hecho de forma expresa, empleando el adverbio *exclusivamente*; sin embargo, para los Informes Motivados tipo A y B, la norma no contiene restricción alguna, manteniendo un carácter vinculante amplio e incondicionado. Esta distinción normativa resulta crucial para la interpretación del precepto y constituye el núcleo de la controversia que analizamos a continuación.

La diferencia entre el carácter vinculante de los Informes Motivados tipo A y B y el Informe Motivado tipo C fue introducida en el año 2014 por el legislador por medio de la LIS. La norma precedente, el TRLIS, no preveía diferenciación alguna, sino que se dotaba a todos los informes del mismo carácter vinculante (amplio): *"Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria"*.

Esta redacción del artículo 35.4 de la LIS y, por lo tanto, la limitación del carácter vinculante de los Informes Motivados tipo C, se mantuvo invariable durante toda la tramitación de la LIS como proyecto de ley, sin que los grupos parlamentarios introdujesen o propusiesen una modificación de la redacción de dicho precepto. Por ello, entendemos que, si el legislador hubiera querido limitar la vinculación de los Informes Motivados tipo A o B a la mera calificación del proyecto, lo habría establecido expresamente, como hizo para los Informes Motivadas tipo C. Pero no fue así.

En definitiva, el artículo 35.4 de la LIS establece que el carácter vinculante de los Informes Motivados tipo A (aquellos que se solicitan al Ministerio de Ciencia para la aplicación de la deducción) debe entenderse en términos amplios, es decir, no solo en lo relativo a la calificación del proyecto como “investigación y desarrollo” o “innovación tecnológica”, sino también en lo relativo a la subsunción de las actividades en alguna de las categorías de gasto previstas en el art. 35.2.b) de la LIS, pues, a diferencia de lo que ocurrió para el informe tipo C, el Informe Motivado tipo A no ha visto limitado su carácter vinculante.

3. La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el carácter vinculante de los informes motivados bajo el TRLIS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha dictado varias sentencias en las que establece jurisprudencia sobre el alcance del carácter vinculante de los Informes Motivados tipo A del Ministerio de Ciencia: nos referimos a las sentencias de 8 de octubre de 2024 (rec. n.º 948/2023), de 9 de octubre de 2024 (rec. n.º 1633/2023 y rec. n.º 1635/2023) y de 4 de noviembre de 2024 (rec. n.º 1634/2023 y rec. n.º 3015/2023).

El Tribunal Supremo analiza la doctrina expresada por el TEAC en dos resoluciones de fecha 3 de diciembre de 2019, otra de fecha 11 de marzo de 2019 y otras dos de fecha 9 de abril de 2019.

En todos estos casos, el TEAC analizó el carácter vinculante del Informe Motivado tipo A conforme a la redacción del artículo 35 del TRLIS. Cabe señalar que, dado que el TRLIS no establecía distinción alguna entre el carácter vinculante de los distintos tipos de Informes Motivados, la doctrina sentada por el TEAC resultaba igualmente aplicable a los Informes Motivados tipo B y tipo C.

En todas estas resoluciones, el TEAC interpretó —en línea con la interpretación realizada por los órganos de inspección tributaria— que el Informe Motivado del Ministerio de Ciencia solo vinculaba respecto de la calificación del proyecto como innovación tecnológica (art. 35.2.a de la TRLIS), pero no respecto de las actividades cuyos gastos se incluyen en la base de la deducción (art. 35.2.b de la TRLIS). El TEAC aplicó una interpretación restrictiva del carácter vinculante de los Informes Motivados afirmando que, *“a la vista de los preceptos citados, este Tribunal considera que la cuantificación de la base de la deducción que pudiera constar en los informes emitidos por MICINN/MINECO no tiene carácter vinculante para la Administración limitándose dicha vinculación a la calificación del proyecto en cuestión como I+D o IT. La vinculación del informe no se extiende a la determinación y concreción de la base de la deducción pues ni esto se desprende del artículo 35.4 del TRLIS ni tampoco de lo establecido por el RD 1432/2003. Se confirma pues el criterio inspector que considera que los informes MICINN/MINECO le vinculan exclusivamente en cuanto a tal calificación como IT, no cuestionándose en modo alguno dicha calificación”* (Resolución de 9 de abril de 2019).

Conforme a esta tesis, la AEAT podía cuestionar la calificación otorgada por un Informe Motivado tipo A respecto de las actividades desarrolladas en la ejecución de un proyecto de innovación tec-

nológica como subsumibles en alguno de los conceptos previstos en el artículo 35.2.b) de la TRLIS, de manera que los gastos a ellas asociados no serían deducibles en el IS.

Además, en la práctica, los órganos de inspección de la AEAT solicitaban a un departamento interno, el Equipo de Apoyo Informático (el "EAI"), la elaboración de un informe paralelo al Informe Vinculante del Ministerio de Ciencia a efectos de analizar si las actividades desarrolladas en el marco de un proyecto de innovación tecnológica eran subsumibles o no en alguna de las categorías de gasto previstas en el artículo 35.2.b) de la TRLIS, y ello pese a que un Informe Motivado emitido por el grupo experto del Ministerio de Ciencia ya hubiese revisado y confirmado si dichas actividades cuestionadas eran encuadrables bajo los conceptos previstos en el artículo 35.2.b) de la TRLIS.

Esta interpretación fue refrendada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, al considerar que los Informes Motivados únicamente resultaban vinculantes en lo relativo al cumplimiento de los requisitos para calificar las actividades como innovación tecnológica, reservándose a la AEAT la competencia para cuantificar la base de la deducción, esto es, para subsumir las diferentes actividades desarrolladas en una o varias categorías de gasto del artículo 35.2.b) del TRLIS. Por todas, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 22 de noviembre de 2022, estableció que:

"Los gastos de los proyectos examinados no aceptados como integrantes de la base de deducción por IT están relacionados todos ellos con el desarrollo de aplicaciones y sistemas software que son empleados en la gestión de la entidad; su calificación como IT está acreditada por informes vinculantes emitidos por la Dirección General de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial; tales informes vinculan en lo relativo al cumplimiento de los requisitos para calificar las actividades, siendo sin embargo, competencia exclusiva de la Administración Tributaria cuantificar la base de la deducción".

En definitiva, el TEAC y la Audiencia Nacional señalaron que, bajo el artículo 35.2.b) TRLIS, los Informes Motivados tipo A únicamente vinculaban a la Administración tributaria en lo que se refería a la calificación de un determinado proyecto como innovación tecnológica. Sin embargo, la subsunción de las actividades desarrolladas en una o varias categorías de gasto establecidas le correspondía a la Administración tributaria.

Las sentencias referidas dictadas por el Alto Tribunal corrigen la doctrina del TEAC en términos sustancialmente idénticos en todos los casos. Así, todas las sentencias se basan en la primera que se dictó, la de 8 de octubre de 2024 (rec. n.º 948/2023), que señalaba lo siguiente:

- i. La vinculación a la que se refiere el artículo 35.4 de la TRLIS remite a una fuerza legal especialmente intensa del Informe Motivado tipo A, de manera que *"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"*.
- ii. La AEAT no puede emplear dictámenes de órganos internos de la propia Administración tributaria para rebatir los Informes Motivados tipo A, de manera que *"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".

- iii. Un dictamen de la Administración que reconoce un derecho o los requisitos para gozar de un derecho (los Informes Motivados tipo A), vinculante por ministerio de la Ley para la Administración emisora —en un sentido amplio y omnicompreensivo—, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración (los informes del EAI).

El Tribunal Supremo rechazaba frontalmente la interpretación administrativa que vaciaba de contenido el carácter vinculante del Informe Motivado tipo A, señalando que no era aceptable interpretar *vinculante* como *no vinculante*.

A su juicio, el TRLIS establecía una presunción *iuris et de iure* sobre la pericia técnica del Ministerio de Ciencia en la calificación de las actividades de innovación tecnológica y en la evaluación de los gastos asociados. Esta presunción *iuris et de iure* implicaba que el Informe Motivado tipo A no podía ser desvirtuado por la Administración tributaria, en tanto que el legislador había atribuido en exclusiva al Ministerio de Ciencia la competencia técnica para evaluar los proyectos de innovación tecnológica, y esta atribución competencial tenía efectos vinculantes para el resto de la Administración pública. Frente a lo anterior, el EAI es un órgano interno inserto en la estructura jerárquica de la Administración tributaria, cuya función reglada es de apoyo investigador. Por ello, el Tribunal Supremo sostenía que el Informe del EAI *"carece por completo de todo valor probatorio"* y calificaba el informe elaborado por el EAI como de *"prueba autocreada"*.

Asimismo, el Tribunal Supremo invocaba el principio de personalidad jurídica única de la Administración sobre la base de que la Administración del Estado no podía sostener al mismo tiempo la calificación de unas actividades como innovación tecnológica (a través del Ministerio de Ciencia) y negar dicha calificación o sus efectos (a través de la AEAT). El Tribunal Supremo consideró que lo anterior sería contrario al principio de seguridad jurídica. En este sentido, señaló que, si las conclusiones de los Informes Motivados podían quedar *"desactivadas por la mera voluntad de la Administración tributaria"*, se estaría *"dejando sin efecto de facto el valor y eficacia de tales informes vinculantes y creando en el contribuyente una situación de grave inseguridad jurídica, provocando, con ese proceder, si se generaliza, una desnaturalización de los fines de estímulo perseguidos por el legislador con la deducción, los de incentivar las actividades de I+D+i y la inversión en proyectos que supongan la actualización de las empresas y su mayor competitividad"*.

En resumen, el Tribunal Supremo estableció bajo el artículo 35 del TRLIS que el Informe Motivado tipo A es *"vinculante"* para la Administración tributaria, sin restricción alguna. El artículo fue interpretado por el Tribunal Supremo en el sentido de que la vinculación operaba respecto de todos los aspectos del Informe Motivado: calificación de un proyecto como innovación tecnológica y subsunción de las actividades desarrolladas en el seno de ese proyecto en cada una de las categorías de gasto previstas en el artículo 35.2.b) de la LIS.

Sin embargo, las cinco sentencias del Tribunal Supremo (todas ellas referidas a Informes Motivados tipo A, pero aplicables a los tipos B y C) hacen una mención sobre el límite a la aplicación de sus conclusiones a los proyectos que se encontraban en el ámbito temporal del TRLIS. El Tribunal Supremo parece que parte de una asunción de que la limitación introducida por la LIS (*"exclu-*

sivamente en relación con la calificación de las actividades") para los Informes Vinculantes tipo C resultaría aplicable al resto de los informes. Así, siguiendo con lo señalado por la Sentencia de 8 de octubre de 2024 (rec. n.º 948/2023), el Tribunal Supremo considera que la nueva regulación en la LIS de los Informes Motivados "contiene un matiz esencial" y que la "diferencia entre una y otra norma [el TRLIS y la LIS] es decisiva". Por ello, establece como jurisprudencia lo siguiente:

"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".

Sin embargo, como hemos explicado en el apartado anterior, esta postura incurriría en un error de concepto: la realidad es que de la lectura de la norma se desprende que la precisión sobre el alcance vinculante limitado solo resulta aplicable al Informe Motivado tipo C, no al resto. Las conclusiones del Tribunal Supremo bajo el amparo del TRLIS serían, por tanto, igualmente trasladables a supuestos sujetos a la LIS.

De esa manera, con ocasión de la Sentencia 4 de noviembre de 2024 (rec. n.º 1634/2023), en un supuesto similar, uno de los magistrados hizo referencia a que el debate sobre el carácter vinculante de los Informes Motivados tipo A no estaba en la selección temporal de la norma y afirmó que, bajo el artículo 35.4.a) LIS, "el carácter vinculante [...] se impone de modo claro, rotundo e incondicional", y añadió que una y otra norma "dicen lo mismo en este punto", por lo que no procede relativizar su carácter vinculante según se dicte el Informe Motivado tipo A bajo el TRLIS o la LIS. Además, el voto particular incide en que no cabe admitir como prueba al testigo-perito consistente en el dictamen del EAI de la AEAT, pues carece de objetividad alguna al tratarse de un órgano incardinado dentro de la propia estructura de la AEAT.

A pesar de todo lo dicho, por cuanto en los supuestos de hecho conocidos por el Tribunal Supremo las deducciones fueron solicitadas para la aplicación de la deducción en ejercicios fiscales en los que operaba el TRLIS, no existe un pronunciamiento en el que se declare un supuesto alcance vinculante de carácter limitado de los Informes Motivados tipo A bajo el amparo de la LIS, más allá de las referencias realizadas *obiter dicta*.

No obstante, sí se ha pronunciado el TEAC.

4. Los pronunciamientos posteriores del TEAC a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

El elemento temporal establecido por el Tribunal Supremo ha adquirido relevancia en las últimas resoluciones del TEAC. Nos referimos, entre otras, a las resoluciones del TEAC de 19 de noviembre de 2024 y de 24 de junio de 2025. En ellas, el TEAC, sin entrar en mayores discernimientos, ha decidido acotar la doctrina del Tribunal Supremo a los ejercicios sujetos al TRLIS, manteniendo

que, bajo la LIS, la Administración tributaria conserva la facultad de revisar la base de la deducción aun cuando exista un Informe Motivado que ya lo haya revisado y calificado.

De esa manera, la Resolución de 24 de junio de 2025 dice expresamente:

"Pues bien, el criterio que constituye jurisprudencia del Alto Tribunal debe ceñirse al caso concreto -ámbito temporal de aplicación del TRLIS del año 2004-, 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, de manera que, únicamente respecto de aquellos ejercicios que se encuentren en el ámbito temporal de aplicación del TRLIS, 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 sólo 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.

Por su parte, en lo que respecta a los ejercicios 2015 y siguientes, -fuera del ámbito temporal que constituye la jurisprudencia del Alto Tribunal recogida en el párrafo anterior-, de acuerdo con la redacción del artículo 35.4 de la LIS el informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades como actividad de investigación y desarrollo o como actividad de innovación tecnológica, no en cuanto a la cuantificación de la base de deducción, reconociendo la norma fiscal un margen de actuación respecto a la comprobación de los gastos que deben integrar la base de deducción".

En definitiva, atendiendo a la lógica del TEAC, únicamente los Informes Motivados tipo A emitidos bajo la vigencia del TRLIS serían vinculantes "en todos sus aspectos". Sin embargo, como apuntábamos, esta conclusión la entendemos desacertada, pues la problemática no reside en la aplicación de una norma u otra, ya que el carácter vinculante de los Informes Motivados tipo A no ha sufrido modificaciones con la entrada en vigor de la LIS. En consecuencia, los Informes Motivados son vinculantes tanto en lo que se refiere a la calificación de un proyecto como innovación tecnológica como en cuanto a la subsunción de los gastos incurridos en su ejecución en los conceptos de la base de la deducción.

5. Conclusiones

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, bajo el régimen del TRLIS, los Informes Motivados del Ministerio de Ciencia vinculan a la Administración tributaria en todos sus aspectos: tanto en la calificación de los proyectos como innovación tecnológica como en la subsunción de las actividades en las categorías de gastos a las que se refiere el art. 35.2.b) del TRLIS. Es más, a juicio de nuestro Alto Tribunal, la pericia técnica para evaluar proyectos de I+D+i reside en el Ministerio de Ciencia, y la ley establece una presunción *iuris et de iure* sobre su criterio. Sin embargo, esta doctrina del Tribunal Supremo solo está consolidada para los ejercicios sujetos al TRLIS.

En nuestra opinión, esta doctrina debe ser aplicable a los Informes tipo A y tipo B regulados bajo la LIS, no siendo acertada la distinción que, de manera incidental, realiza el Tribunal Supremo en su motivación y que está siendo aplicada por el TEAC.

Una postura que establezca una distinción entre el alcance vinculante de los Informes Motivados tipo A y tipo B en función de si las deducciones de los ejercicios fiscales se rigen por el TRLIS o por la LIS se enfrentaría a varias objeciones:

- i. Objeción literal: como se ha expuesto, el artículo 35.4 de la LIS solo establece una restricción expresa de la vinculación (*"exclusivamente en relación con la calificación de las actividades"*) para los Informes Motivados tipo C, no para los Informes Motivados tipo A. Cuando la norma ha querido hacer referencia a la vinculación de los informes a la *"calificación de actividades"* lo ha hecho expresamente y, en relación con los tipos A y B, no lo ha hecho.
- ii. Objeción sistemática: la redacción del artículo 35.4 de la LIS es consistente con lo expuesto en el artículo 9 del Real Decreto 1432/2003, que prevé facultades de comprobación formal (documentación, realidad, afectación, identidad) para la AEAT, pero no facultades de sustitución del criterio técnico del Ministerio de Ciencia sobre la calificación de las actividades o la relación de los gastos con la innovación. En ese sentido, el artículo 9 señala que *"Los informes motivados emitidos en contestación a solicitudes que cumplan los requisitos de este real decreto vincularán a la Administración tributaria"*. Este artículo no se ha derogado con la introducción de la LIS ni podría considerarse contrario al artículo 35 de esta, por ser ambos preceptos consistentes entre sí.
- iii. Objeción teleológica: la finalidad del Informe Motivado es precisamente proporcionar seguridad jurídica al contribuyente. Si la Administración tributaria pudiera revisar libremente la base de la deducción, el informe perdería su función y el incentivo fiscal su efectividad.

Por lo anterior, a nuestro entender, lo razonable sería que la Audiencia Nacional y, en último término, el Tribunal Supremo, cuando se pronuncien sobre ejercicios sujetos a la LIS, apliquen la misma doctrina respecto de la vinculación de los Informes Motivados tipo A y B para la aplicación de la deducción contenida en el artículo 35.4 de la LIS que la expuesta en sus sentencias anteriores. Los fundamentos de la doctrina del Tribunal Supremo —especialización técnica del Ministerio de Ciencia, principio de personalidad jurídica única de la Administración y principio de seguridad jurídica— deberían ser directamente trasladables al régimen de la actual LIS para estos Informes Motivados tipo A y tipo B.