

Fallos del TS sobre la deducción I+D+i en proyectos de software

El Tribunal Supremo confirma el carácter vinculante de los informes emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación sobre proyectos de software

España - Legal flash

22 de octubre de 2024



Aspectos clave

- El Tribunal Supremo (TS) anula la sentencias de la Audiencia Nacional que acogieron la tesis restrictiva de la Administración tributaria (AEAT) en relación con las **actividades de desarrollo de software** y su encaje en la **deducción por innovación tecnológica ("IT")** en el **Impuesto sobre Sociedades (IS)**.
- La decisión del TS se fundamenta en la consideración de que, para proyectos realizados bajo la vigencia del anterior TRLIS, el **carácter vinculante** del informe motivado del Ministerio de Ciencia e Innovación frente a la AEAT alcanza no solo a la calificación como IT del proyecto, sino también a las inversiones y gastos que en él se contengan.
- Para proyectos realizados **bajo la vigencia de la actual Ley del IS** parece seguir abierta la posibilidad de que la Inspección cuestione la cuantificación de la base de la deducción. No obstante, en nuestra opinión, **existen motivos jurídicos relevantes** para fundamentar que la decisión del TS es igualmente aplicable.



Origen de la cuestión controvertida

A finales del año 2022 la Audiencia Nacional (“AN”) revisó el criterio que venía manteniendo en relación con los **proyectos de desarrollo de aplicaciones informáticas y software** y su encaje en la **deducción por innovación tecnológica (“IT”)** en el **Impuesto sobre Sociedades (“IS”)**, pasando a asumir el criterio que la Inspección tributaria mantenía en este asunto.

Como comentamos en nuestro previo [Legal flash | La deducción por Innovación Tecnológica \(IT\) en proyectos de software](#), la Inspección tributaria no cuestionaba que los proyectos de software fuesen calificables como actividades de IT —aspecto que había sido confirmado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (“MCIN”) mediante sus informes motivados vinculantes (“IMV”)—, sino su encaje en los supuestos que integran la base de la deducción del [artículo 35.2.b\)](#) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (“TRLIS”), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y, en concreto, su encaje como **diagnóstico tecnológico o diseño industrial e ingeniería de procesos de producción**. En este punto, cabe recordar que la redacción del artículo 35.2.b) del TRLIS es prácticamente idéntica a la que se recoge en el [artículo 35.2.b\)](#) de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”), por lo que **el debate resulta extrapolable** tanto a supuestos nacidos bajo la vigencia del derogado TRLIS (períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015) como bajo la vigencia de la actual LIS (períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015).

La AN asumió, con algunos matices, los postulados de la Inspección tributaria, según la cual, a grandes rasgos, los proyectos de software solo pueden acceder a la deducción en la parte que se refiere al *diagnóstico tecnológico*, sin que sea posible su encuadramiento en el concepto de *ingeniería de procesos de producción*, salvo que el proyecto contenga dos fases —esta matización incluida en las sentencias de la AN es importante—: una primera en la que se definen los procesos (o se redefinen unos procesos ya existentes), y una fase posterior en la que se aborda la creación o la mejora de herramientas (normalmente informáticas). La **decisión de la AN de limitar el acceso a los proyectos de software** se fundamentó en las aclaraciones y nuevos **argumentos de los funcionarios** expertos del **equipo de apoyo informático (“EAI”)** de la dependencia interna de la propia Administración tributaria (“AEAT”) en los procedimientos en cuestión aportados por los miembros de la Inspección tributaria. Así, en la sentencia de la AN de 23 de noviembre de 2022, recurso 637/2019, [ECLI:ES:AN:2022:5529](#) se afirmaba que *“la modificación de nuestro criterio obedece a la depuración del significado del concepto de «ingeniería de procesos de producción» una vez examinada la nueva argumentación expresada por los funcionarios expertos del EAI en sus aclaraciones (...)”*.

Frente a las sentencias de la AN se interpusieron diferentes **recursos de casación** ante el **Tribunal Supremo (“TS”)** quien, en diferentes autos emitidos a finales de 2023, apreció que presentaban interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en relación con las siguientes cuestiones:



- Determinar si, en virtud de un **informe emitido por el EAI** de la AEAT, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades de desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción, aun cuando se trate de **proyectos calificados como de tal innovación tecnológica en virtud de dictamen vinculante emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación**.
- 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 también el Equipo de Apoyo Informático de la AEAT.
- Determinar **si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante** emitido mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso ni, por tanto, sometido a contradicción de las partes.

Recientes sentencias del TS

En fecha 8 y 9 de octubre de 2024 el TS ha emitido tres sentencias (sentencias número 1567/2024 —[ECLI:ES:TS:2024:4893](#)—, 1572/2024 —[ECLI:ES:TS:2024:4858](#)— y 1573/2024 —[ECLI:ES:TS:2024:4894](#)—) en las que estima en su integridad los recursos presentados contra las sentencias de la AN en cuestión, las cuales casa y anula.

Sin perjuicio de las diferentes cuestiones que en este conflicto se abordan, en las sentencias se dilucida, en esencia, una cuestión fundamental: **el valor vinculante que la ley otorga a los IMV**.

Y en este análisis el TS pone de manifiesto un aspecto que ha resultado crucial para resolver el caso (sentencia 1567/2024 —[ECLI:ES:TS:2024:4893](#)—, Fundamento de Derecho segundo):

"Es preciso, en primer lugar, esclarecer un aspecto crucial que no parece haber sido bien entendido a lo largo del proceso. Pese a que se sostiene como aplicable -con toda la razón- el art. 35 TRLIS de 2004, que regía en el ejercicio 2011, aquí controvertido, la tesis sustentadora de la sentencia asume como propio el contenido y efectos de la LIS de 2014 que, casi idéntica a la anterior, contiene un matiz esencial que condiciona la decisión. Así, dicho artículo -35.4 TRLIS, in fine-, dice:

"[...] Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria".

En cambio, el equivalente art. 35.4 LIS 2014, no aplicable al presente recurso por razones temporales, afirma:

*"[...] Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria **exclusivamente en relación con la calificación de las actividades**".*

La diferencia entre una y otra norma es decisiva en este asunto."



E incide en esta misma reflexión en su Fundamento de Derecho cuarto:

“A diferencia de lo previsto en la versión de la deducción en el art 35 de la LIS de 2014, que introduce una reducción del ámbito objetivo del informe vinculante, en el 35.4.c) in fine TRLIS no se limita el alcance de la vinculación ni se apodera a la AEAT para discutir, enervar u objetar el informe vinculante emitido por el órgano de la Administración experto en la materia”.

Llama la atención esta reflexión del TS en la medida que, en principio, la única modificación en la LIS respecto del TRLIS es única y exclusivamente aplicable a los supuestos de existencia de acuerdos previos de valoración (véase la letra c) in fine del artículo 35.4 de la LIS respecto de la letra c) in fine del artículo 35.4 del TRLIS).

A partir de aquí, el TS resuelve las tres cuestiones que se plantean en el recurso de casación:

- En relación con la primera cuestión, el TS concluye que bajo el ámbito temporal de aplicación del TRLIS, el **carácter vinculante del IMV es omnímodo**, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como merecedor de la deducción fiscal, sino también en las inversiones y gastos que hayan sido objeto de evaluación positiva en el mismo.
- En relación con la segunda cuestión, **el TS considera que no se puede negar la deducción por IT previamente reconocida por el IMV** en atención a su **carácter vinculante** (en palabras del TS “*nada puede ser y no ser al mismo tiempo*”).
- En relación con la tercera cuestión, el TS dictamina que **no se puede enervar el valor probatorio del IMV mediante un documento del EAI** que no ha sido presentado por la AEAT como prueba pericial en el proceso. A mayor abundamiento, el TS destaca que, aun si se aceptara como prueba, el EAI es un órgano dependiente de la Administración demandada **cuyo equipo no posee los conocimientos técnicos y científicos necesarios** para opinar sobre la calificación de los proyectos como IT, sobre los gastos e inversiones que determinan la base de la deducción y sobre la corrección de un informe, el IMV, al que la ley atribuye carácter vinculante para la Administración.

Valoración de las sentencias del TS

Las sentencias del TS deben ser acogidas con prudencia , aunque anulan las sentencias de la AN que acogieron la tesis restrictiva de la AEAT en relación con las actividades de desarrollo de software y su encaje en la deducción por IT.

El TS dictamina que el **carácter vinculante del IMV frente a la Administración tributaria es absoluto**, alcanzando no solo a la calificación como IT del proyecto sino también a las inversiones y gastos que en él se contengan. No obstante , tal conclusión es predicable tan solo de los **proyectos realizados bajo la vigencia del TRLIS**. Para proyectos realizados en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero 2015 parece que la tesis del TS es la de considerar que el carácter vinculante del IMV alcanza a la calificación del proyecto como merecedor de la



deducción fiscal pero no al *quantum* de la base de la deducción. En este sentido, podría ser defendible argumentar que el IMV vincula a la AEAT (i) en su calificación como actividad de innovación tecnológica de acuerdo con la definición de la letra a) del artículo 35.2 LIS, y, además, (ii) en la calificación de los gastos como íntegros de alguno de los conceptos aptos para conformar la base de deducción previstos en los apartados 1º, 2º, 3º y 4º de la letra b) del citado artículo 35.2 LIS.

Por tanto, **para proyectos realizados bajo la vigencia de la LIS seguiría abierta la posibilidad de que la AEAT cuestionase el importe de la base de la deducción por IT de proyectos que cuenten con un IMV —ya sean de software o de cualquier otra tipología—.**

Sin perjuicio de lo anterior, en nuestra opinión **existen motivos jurídicos relevantes** para fundamentar que la **decisión del TS es igualmente aplicable** a los proyectos realizados bajo la vigencia de la LIS —incluso en la cuantificación de los gastos—, pues la redacción del artículo 35.4. a) es idéntica en el TRLIS y en la LIS y en ambos casos se señala el carácter vinculante —sin matizaciones en cuanto al alcance— de los IMV para la Administración tributaria (“*Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria*”). El matiz que estima crucial el TS (**la diferente redacción de la letra c) de dicho apartado 4)** es única y exclusivamente aplicable a los supuestos de existencia de **acuerdos previos de valoración**, como ya se ha comentado.

Finalmente, en todo caso, tanto para períodos impositivos bajo la vigencia del TRLIS como a los que sea aplicable la LIS, resultan de especial relevancia en materia de prueba las consideraciones del TS acerca de la manifiesta **dependencia jerárquica y funcional del EAI respecto de la Administración tributaria** así como de su **carencia de conocimientos técnicos y funcionales suficientes** para opinar sobre la calificación de los proyectos como IT o sobre los gastos e inversiones que conforman la base de la deducción.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto



habitual en Cuatrecasas.

©2024 CUATRECASAS | Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.