

# Nuevos fallos del TS sobre la deducción I+D+i en proyectos de software

El TS se reafirma en el pleno carácter vinculante de los informes emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación sobre proyectos de software

España | Legal Flash | 15 de enero de 2025

## ASPECTOS CLAVE

- El **Tribunal Supremo (TS)** reitera que, para proyectos realizados **bajo la vigencia del anterior TRLIS**, el **carácter vinculante del informe motivado del Ministerio de Ciencia e Innovación (IMV)** 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**, el TS insiste en que el IMV no vincula en relación con las inversiones y gastos que en él se contengan, tan solo sobre la calificación.
- Las sentencias recogen un **voto particular** que —entre otros aspectos— no comparte que exista una reducción del efecto vinculante del IMV bajo la actual Ley del IS, por lo que no descartamos que el TS reconsidere su postura en futuros pronunciamientos.





---

## Sentencias del Tribunal Supremo de octubre de 2024

En nuestro Legal Flash | Fallos del TS sobre la deducción I+D+i en proyectos software, nos hacíamos eco de tres sentencias del Tribunal Supremo (TS) emitidas en octubre de 2024 (número 1567/2024 — ECLI:ES:TS:2024:4893—, 1572/2024 —ECLI:ES:TS:2024:4858— y 1573/2024 —ECLI:ES:TS:2024:4894—). En sus fallos, el tribunal estimaba íntegramente los recursos presentados contra sendas sentencias de la Audiencia Nacional (AN) en las que, entre otras cuestiones, se debatía el alcance del **valor vinculante que la ley otorga a los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación (IMV)**.

*Grosso modo*, en estas sentencias el TS vino a confirmar dos ideas fundamentales:

- Que el **carácter vinculante del IMV alcanza** no solo a la **calificación del proyecto** como merecedor de la **deducción fiscal**, sino también a **las inversiones y gastos** que hayan sido objeto de evaluación positiva en dicho IMV.

No obstante, el TS limitaba la conclusión anterior, exclusivamente, a proyectos de I+D+i realizados bajo la vigencia del derogado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, esto es, en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015. Para proyectos de I+D+i realizados bajo la vigencia de la vigente Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, parecía considerar que el carácter vinculante del IMV alcanzaba solo a la calificación del proyecto como merecedor de la deducción fiscal pero no al *quantum* de la base de la deducción.

Como pusimos de manifiesto en el citado Legal Flash, el razonamiento del TS nos planteaba importantes dudas en la medida que la norma aplicable tanto bajo el TRLIS como la LIS eran en este punto exactamente iguales (art. 35.4.a) TRLIS y 35.4.a) LIS); en realidad, en este ámbito la única modificación introducida en la LIS afecta a los IMV emitidos en el seno de un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Tributaria (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).

- Los **informes emitidos por el Equipo de Apoyo Informático (EAI) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)** no son un elemento de prueba válido para cuestionar los criterios recogidos en el IMV. A tal efecto, el TS puso de manifiesto la dependencia jerárquica y funcional del EAI respecto de la Administración tributaria, así como 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.

---

## Sentencias del Tribunal Supremo de noviembre de 2024

En fecha 4 de noviembre de 2024 el TS ha emitido **dos nuevas sentencias** (número 1763/2024 — ECLI:ES:TS:2024:5872— y 1764/2024 —ECLI:ES:TS:2024:5850—), relativas también a la **deducción por innovación tecnológica** por proyectos de I+D+i realizados bajo la vigencia del TRLIS y que contaban con un IMV favorable, en las que, de nuevo, estima en su integridad los recursos presentados por el contribuyente.

Las cuestiones sobre las que debería haberse pronunciado el TS, a tenor de los autos de admisión de los recursos de casación, en estos procedimientos eran las siguientes:

- Determinar el **alcance probatorio de los informes elaborados por los funcionarios** —el EAI— de una Administración (la AEAT) que es parte en el proceso judicial, discerniendo, en primer lugar, si constituyen en realidad una verdadera y propia prueba pericial, por la mera razón de su emisión por funcionarios públicos que prestan sus servicios en la propia Administración decisora.



- Precisar si la condición de parte procesal de la Administración despoja a tales informes u opiniones del plus de objetividad y valor probatorio reforzado que se presume por razón de su origen.
- Establecer **los efectos y el valor probatorio que puede reconocerse**, en la revisión judicial relativa a la deducción controvertida, **al IMV emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología**, sobre la consideración como innovación tecnológica de los proyectos presentados. En otras palabras, **si los informes EAI son aptos para contradecir el IMV**, atendido el hecho de que la propia ley es la que determina su naturaleza reglada y su idoneidad para definir qué es innovación tecnológica.

Pues bien, en las sentencias que analizamos el TS estima las pretensiones del contribuyente, casando y anulando las sentencias de la AN que motivaron el recurso de casación. No obstante, respecto de la última cuestión planteada, el Tribunal considera que no puede fijar doctrina porque *“no nos hallamos, en puridad, ante una decisión basada en una pericial judicial, lo cual nos impide fijar doctrina, debiendo limitarnos a resolver la controversia suscitada entre las partes”*. Asimismo, sugiere que lo que ha motivado la decisión de la AN a la hora de no tomar en consideración el contenido del IMV —lo que le impide fijar doctrina— se justifica en una incorrecta selección de la norma aplicable: el TS considera que la AN se ha amparado en el artículo 35 de la LIS en lugar del artículo 35 del TRLIS.

Como se puede observar, la **decisión del TS reafirma** que el **pleno carácter vinculante del IMV** solo es predicable **bajo la vigencia del TRLIS**, pero no bajo la redacción de la actual LIS que reconoce el efecto vinculante exclusivamente en relación con la calificación de las actividades.

Ambas sentencias recogen **sendos votos particulares** del magistrado Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, quien, si bien coincide con las conclusiones recogidas en las sentencias, no comparte el razonamiento seguido por el Tribunal. En su opinión, el TS debería, en aplicación de la normativa casacional, haber fijado doctrina; adicionalmente, y esto es lo que nos parece más relevante, el magistrado sostiene que no existe un error en la selección de la norma aplicable *ratione temporis*, ya que la LIS no introdujo respecto del TRLIS ninguna modificación en lo que a los efectos vinculantes del IMV se refiere en este tipo de supuestos (los regulados en el apartado a) del artículo 35.4 tanto de la LIS como de la LIS).

---

## Valoración de las sentencias del TS

Las sentencias del TS de noviembre de 2024 **confirman** que en los casos analizados el **carácter vinculante del IMV** es absoluto frente a la Administración tributaria, alcanzando no solo a la calificación como IT del proyecto sino también a las inversiones y gastos que en él se contengan.

El problema es que, a pesar de la advertencia que realiza el magistrado Navarro Sanchís en su voto particular, **estos nuevos pronunciamientos sólo reconocen el pleno carácter vinculante del IMV a situaciones reguladas bajo el TRLIS**, sin reparar en que la diferencia en la redacción entre la actual LIS y el ya derogado TRLIS, en la que se ampara el TS para limitar su valor vinculante, solo afecta a los IMV que se contemplan en el apartado c) del artículo 35.4 de la LIS.

Esta diferenciación a la hora de reconocer el alcance del IMV ha generado mucha polémica, especialmente tras las recientes resoluciones del TEAC de 21 de octubre (RG. 00/00199/2022) y de 19 de noviembre (RG. 00/02397/2024), en las que este Tribunal, amparándose en el criterio del TS, sostiene que, a partir de 1 de enero de 2015, el IMV no vincula en las inversiones y gastos que en él se contengan; y anuncia, en nuestra opinión, la que será la postura de la AEAT en los procedimientos de comprobación que se realicen de proyectos iniciados bajo la vigencia de la LIS.

A pesar de lo anterior, siendo evidente que la redacción del precepto que reconoce los efectos vinculantes del IMV ha permanecido inalterada —salvo en lo que atañe a la tipología de IMV prevista para los acuerdos



previos de valoración—, no podemos descartar que en el futuro el propio TS pudiera llegar a reconsiderar su postura, o incluso que los tribunales de instancia den prevalencia a la doctrina establecida por el TS— que es lo verdaderamente importante de estas sentencias— en lugar de entrar en un debate sobre la aplicación *ratione temporis* de la norma, y reconozcan el carácter vinculante pleno del IMV para la Administración tributaria sin distinción alguna.



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.

©2025 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.

