

Incentivos fiscales a la innovación: cambio de criterio de la Audiencia Nacional en relación con los proyectos de software



Enero 2023

¿Hablamos?

Sergio Lavandera Noguera

Socio de Fiscalidad Corporativa en PwC Tax & Legal
sergio.lavandera.noguera@pwc.com

Aitor Veiga

Socio de Fiscalidad Corporativa en PwC Tax & Legal
aitor.veiga.monasterioguren@pwc.com

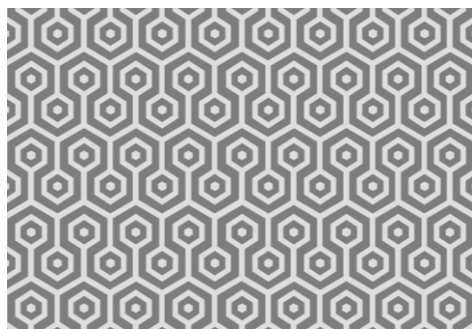
La aplicación de beneficios fiscales asociados a los proyectos de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) continúa siendo una cuestión controvertida en nuestro país, sujeta a cambios de criterio doctrinales y jurisprudenciales, y disquisiciones técnicas que poco contribuyen a reforzar la seguridad jurídica y reducir ineficiencias asociadas a los procesos de acreditación de estos beneficios.

Al reciente cambio de criterio doctrinal relativo a la posibilidad de reconocimiento, *ex novo*, de deducciones no incluidas en la autoliquidación del período impositivo en que se generaron, (Contestaciones a consultas vinculantes de 4 de junio de la Dirección General de Tributos V1510-22 y V1511-22, que ya analizamos en nuestro periscopio de julio de 2022), se une ahora un cambio de criterio emanado de la Audiencia Nacional (AN) en un conjunto de sentencias de muy reciente publicación (Sentencias 5529/2022, 5530/2022, 5537/2022, 5731/2022 publicadas en los meses de noviembre y diciembre de 2022), a través de las cuales la AN modifica el criterio que venía manteniendo un año antes (sentencias de 12 de mayo, 1 de julio y 7 de julio de 2021) al respecto de si los gastos por actividades de innovación tecnológica

(IT) consistentes en el desarrollo de aplicaciones informáticas generan derecho al incentivo de la deducción fiscal que recoge la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por contextualizar, en aquellas Sentencias de la AN del año 2021 se estimaban los recursos promovidos por una entidad financiera, en los que la cuestión principal estribaba en determinar si los gastos de creación de programas informáticos (*software*) incurridos en proyectos calificados de IT eran incluibles o no en la base de deducción por IT de la Ley del Impuesto.

En aquellas Sentencias, tras aclarar que la Administración Tributaria estaba facultada para comprobar, desde un punto de vista fiscal, los gastos que pueden constituir la base de la deducción por IT (aunque los proyectos contaran con "Informe Motivado Vinculante" del Ministerio de Ciencia e Innovación confirmando tal calificación IT), la AN concluyó que sí eran susceptibles de inclusión en la base de deducción los gastos de desarrollo de aplicaciones muy similares a los que ahora son controvertidos, rechazando los argumentos sostenidos por los equipos técnicos de la Administración Tributaria expertos en materia de *software*.



Pues bien, según establecen las sentencias que ahora modifican este criterio, la AN ha llegado a una conclusión diferente a la alcanzada entonces, concluyendo que los gastos por el desarrollo de aplicaciones y “software” no pueden incluirse en la base de deducción al no corresponderse con el concepto de “diseño industrial” ni, salvo excepciones, con el de “ingeniería de procesos de producción”, que son las categorías de gasto recogidas en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades a estos efectos.

No se cuestiona la calificación de los proyectos de software como innovación (ya que, como hemos indicado, los proyectos cuentan con Informes Motivados Vinculantes del Ministerio de Ciencia e Innovación que la sustentan), sino que se cuestiona que los gastos califiquen para dicha inclusión.

De esta manera, la AN viene a aceptar los criterios de la Agencia Tributaria que, por medio de sus equipos técnicos expertos, había comenzado a aplicar en el marco de diferentes procedimientos de comprobación iniciados a partir del año 2014. Estos criterios se han recogido recientemente en diferentes recomendaciones y guías prácticas, de carácter no normativo, para la aplicación de las deducciones por Innovación Tecnológica en proyectos de Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) a las que han tenido acceso los contribuyentes que han sido objeto de dichas inspecciones.

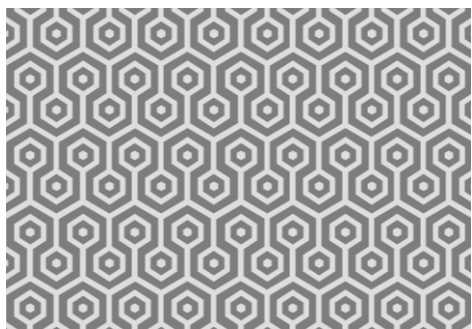
A pesar de la existencia de estos criterios, a la hora de determinar la base de deducción por la realización de actividades de IT, muchos contribuyentes venían considerando incluibles los gastos validados en el marco del procedimiento de obtención de los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación, toda

vez que, conforme a lo establecido en el artículo 8 del Real Decreto 1432/2003, dicho informe motivado incluye la identificación de los gastos asociados con cada contenido que mereciese la calificación de innovación tecnológica, sin que se negaran las funciones de inspección y control que le corresponden a la Administración tributaria.

La falta de un alineamiento entre los criterios utilizados por dos Ministerios dentro de la misma Administración - el Ministerio de Ciencia e Innovación y el Ministerio de Hacienda (del que forma parte la Agencia Tributaria) en el caso de proyectos de desarrollo de software – es, sin duda, fuente de inseguridad jurídica para los contribuyentes en la aplicación de estos incentivos. Es de esperar que el convenio firmado el pasado 17 de noviembre entre ambas Administraciones para la evaluación de proyectos de I+D+i relacionados con la aplicación de incentivos fiscales del Impuesto sobre Sociedades contribuya a la unificación de los criterios.

Este nuevo criterio debilita la posición competitiva de España para competir en la captación de proyectos de software, en clara desventaja en términos comparados con los esquemas de incentivos fiscales de otros países de la OCDE. Ello puede traer consigo un replanteamiento de la ubicación en España de centros de excelencia de desarrollo de software sobre todo por parte de empresas multinacionales.

Esta circunstancia ya había sido señalada por la AIREF en sus informes de evaluación de incentivos fiscales a la I+D+i, en los que resaltaba que, desde el punto de vista de la comparativa internacional, el beneficio fiscal a la I+D+i presentaba una eficacia potencial destacada, pero su eficacia real se veía limitada.



En la misma línea se han pronunciado los expertos participantes en la elaboración del Libro Blanco de la Reforma del Sistema Tributario, en el que recomendaban, entre otras medidas, un incremento del porcentaje de la deducción fiscal por IT actualmente del 12% y la inclusión como I+D los proyectos de software vinculados al Big Data, la Inteligencia Artificial o la Industria 4.0, así como un refuerzo de la seguridad jurídica y simplificación de los procesos de acreditación del gasto en I+D+i fiscalmente deducible.

Por último, la ausencia de referencias explícitas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (más focalizada en procesos industriales) a los proyectos de innovación en materia de software como generadores del incentivo fiscal, sobre la que se fundamentan las sentencias de la Audiencia Nacional, consideramos que se debe más a una desactualización de la norma, más que a una voluntad expresa del legislador de excluir este tipo de proyectos. Por ello, entendemos que sería recomendable una puesta al día de la norma para recogerlos expresamente, puesto que, frente a la situación hace 15 años (el texto actual del incentivo se conserva sustancialmente igual al menos desde finales de 2008), en la actualidad multitud de proyectos innovadores pivotan sustancialmente sobre el software.

Mientras llega el deseado alineamiento de los criterios entre órganos de la Administración y/o la actualización de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que impulse la eficiencia y seguridad jurídica de estos incentivos, desde PwC recomendamos realizar una revisión de los proyectos de software por los que se hayan acreditado deducciones por IT dentro del plazo en la que la

Administración Tributaria está facultada para comprobar para analizar el eventual impacto de la aplicación de los criterios derivados de las nuevas sentencias de la AN y poder tomar las acciones necesarias para mitigar riesgos.

Conclusión:

- La Audiencia Nacional ha concluido en una serie de sentencias de reciente publicación que los gastos por el desarrollo de aplicaciones y “software” no pueden incluirse en la base de deducción, al no corresponderse con el concepto de “diseño industrial” ni, salvo excepciones, con el de “ingeniería de procesos de producción”.
- No se cuestiona la calificación de los proyectos de software como innovación, ya que, en los supuestos analizados en las sentencias, los proyectos cuentan con Informes Motivados Vinculantes del Ministerio de Ciencia e Innovación que lo sustentan, sino que se cuestiona que los gastos califiquen para su inclusión en la base de la deducción.
- Sería recomendable una actualización de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para incluir los proyectos de innovación en materia de software como generadores del incentivo fiscal.
- Mientras tanto, lo recomendable es realizar una revisión de los proyectos de software por los que se hayan acreditado deducciones por IT para analizar el eventual impacto de estos criterios y poder tomar las acciones necesarias para mitigar riesgos.