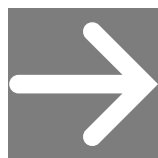


# Incentivos fiscales a la innovación: el Supremo admite a trámite un recurso de casación presentado contra la sentencia de la AN



Noviembre 2023

## ¿Hablamos?

### Sergio Lavandera Noguera

Socio de Fiscalidad Corporativa en PwC Tax & Legal  
[sergio.lavandera.noguera@pwc.com](mailto:sergio.lavandera.noguera@pwc.com)

### Aitor Veiga

Socio de Fiscalidad Corporativa en PwC Tax & Legal  
[aitor.veiga.monasterioguren@pwc.com](mailto:aitor.veiga.monasterioguren@pwc.com)

En nuestro periscopio de 19 de enero de 2023 analizábamos el cambio de criterio derivado de un conjunto de Sentencias la Audiencia Nacional (AN) publicadas a finales del 2022 que modificaban el criterio que la propia AN venía manteniendo sólo un año antes 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.

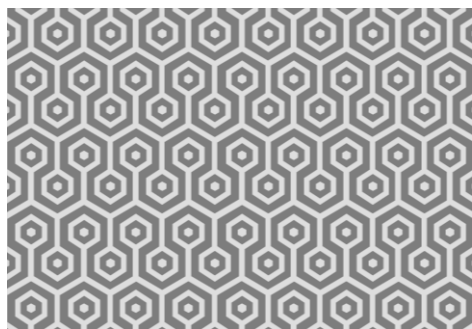
En relación con este asunto, el Tribunal Supremo, mediante la adopción del Auto de fecha 18 de octubre de 2023, ha admitido a trámite el recurso de casación preparado contra la Sentencia dictada el 14 de noviembre de 2022 por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El Tribunal Supremo aprecia que el recurso presentado contra la Sentencia de la AN presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de las siguientes cuestiones:

- Determinar si, en virtud de un informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático (EAI) -dependencia interna de la propia Agencia Tributaria (AEAT), a través de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes-, 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.

- 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 concreto, 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.



En nuestro periscopio de 19 de enero de 2023 habíamos analizado, entre otras, la Sentencia recurrida, haciendo referencia al controvertido carácter vinculante del informe motivado en relación con los gastos de los proyectos y a la falta de unidad de criterio en dos Ministerios de la misma Administración. Pues bien, estas dos cuestiones van a ser el centro de pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo.

En relación con la primera de las cuestiones, el efecto de los informes motivados, el Real Decreto 1432/2003 (por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia e Innovación de informes motivados vinculantes, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e IT -I+D+i-), le otorga al informe un determinado papel fiscalizador en relación con los gastos, al establecer, en su artículo 9.1, que en los informes motivados “(...) **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 (...)**”.

Si bien la inspección y control de estos extremos queda, en el mismo artículo, en manos de los órganos competentes de la Administración tributaria, esta labor fiscalizadora de la AEAT debería razonablemente limitarse a la **justificación de la realidad de los gastos y su directa afectación al proyecto**, no debiendo realizar la AEAT una reinterpretación de la calificación y, por lo tanto, de la elegibilidad de los gastos previamente validados en el informe motivado.

A pesar de esto, tanto la Dirección General de Tributos como el Tribunal

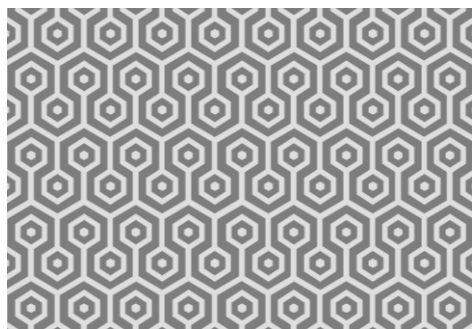
Económico-Administrativo Central venían circunscribiendo los límites de la vinculación de los informes motivados exclusivamente a la calificación de las actividades desarrolladas por el contribuyente, sin que surtiese efecto sobre la consideración de los gastos.

Por el contrario, la jurisprudencia del Tribunal Supremo no hurtaba al informe motivado su capacidad y deber fiscalizador de los gastos, al ser un elemento esencial del incentivo, tal y como ahora vuelve a resaltar el Alto Tribunal en su Auto.

En relación con la falta de unidad de criterio por parte de la AEAT (órgano del Ministerio de Hacienda y Función Pública) y el Ministerio de Ciencia e Innovación, el Tribunal Supremo considera que debe pronunciarse sobre esta cuestión en pro de la seguridad jurídica y del logro de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho.

Sobre la personalidad única de la Administración, tan relevante para la seguridad jurídica de los contribuyentes, también se ha pronunciado en repetidas ocasiones el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el caso de informes motivados contradictorios evacuados por el Centro para el Desarrollo Tecnológico y la Innovación (CDTI) y por la Secretaría General de Innovación, bien que ambos dependientes del Ministerio de Ciencia e Innovación.

Es cierto que la Administración tributaria, a través de su EAI, y el Ministerio de Ciencia e Innovación vienen realizando esfuerzos desde hace años para alinear los criterios técnicos de evaluación de los gastos de los proyectos de software.



Estos esfuerzos no han dado los resultados esperados, principalmente por el enfoque restrictivo mantenido por el EAI, al reducir significativamente, o incluso eliminar totalmente, los gastos susceptibles de integrar la base de deducción para este tipo de proyectos.

Esta denegación absoluta de la deducción, que supone vaciar de contenido el incentivo, es sobre la que ahora se va a pronunciar el Tribunal Supremo. También van a ser objeto de revisión por parte del Tribunal la discutible independencia del EAI en su actuación como peritos y la falta de sometimiento a contradicción de sus informes.

En todo caso, coincidimos con el criterio mantenido por el Tribunal Supremo, en el sentido de reforzar el papel fiscalizador que debe tener el procedimiento de informe motivado, frente a la posterior comprobación por parte de la AEAT.

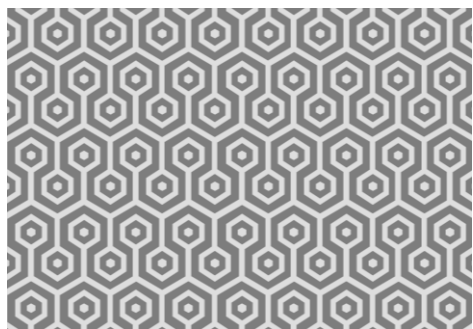
En este sentido, en relación con los proyectos de software y por su especial relevancia, el Ministerio de Ciencia e Innovación ya estableció un procedimiento específico en la normativa de certificación (RDE ENAC) para evaluar los proyectos cuya actividad principal preponderante fuese el desarrollo de software, tanto en lo relativo a la calificación de las actividades como en relación con los gastos susceptibles de integrar la base de deducción.

Por último, y en relación con la consideración que realizábamos en nuestro periscopio del pasado mes de enero sobre la necesidad de revisar y actualizar la Ley del Impuesto sobre Sociedades en lo que respecta al incentivo a la innovación en proyectos de software, conforme al contenido del Auto, no se espera que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre la consideración limitante de la actual redacción del artículo 35.2.b) de la Ley (que regula la base de la deducción por IT), cuyos preceptos interpreta el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de modo literal y no dinámico (atendiendo a la realidad de la evolución del estado de la tecnología, que es radicalmente diferente al del momento de aprobación de este texto). Consideramos que un pronunciamiento en este sentido sería muy conveniente, de cara a tratar los supuestos en los que el contribuyente no ha tramitado los informes motivados.

En tanto el Tribunal Supremo resuelva esta cuestión, en vista del contenido del Auto, sería recomendable que los contribuyentes revisasen la política de acreditación de las deducciones por la realización de actividades de I+D+i.

### **Conclusión:**

- La aplicación de beneficios fiscales asociados a los proyectos de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica, en particular en lo relativo a la IT, continúa siendo una cuestión controvertida.



- A finales del año 2022, la Audiencia Nacional modificó su criterio a través de una serie de Sentencias, donde concluía 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” (conceptos reflejados en el artículo 35.2.b) de la Ley del Impuesto).
- El Tribunal Supremo ha admitido ahora a trámite el recurso de casación preparado contra una de estas sentencias y analizará las siguientes cuestiones: si en virtud de un informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático (órgano

perteneciente a la AEAT), la Administración tributaria puede considerar no aptos para la deducción los gastos derivados de actividades de desarrollo de software, dilucidar el alcance que puede tener el hecho de que la calificación venga dada (de modo vinculante) por la propia Administración del Estado y determinar si cabe debilitar el valor probatorio del informe motivado vinculante del Ministerio de Ciencia e Innovación mediante un documento interno de los propios funcionarios de la AEAT 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.