



El TS refuerza en dos nuevas sentencias el pleno carácter vinculante de los informes motivados soporte de la deducción de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios iniciados antes de 2015, pero ahonda en la existencia de un cambio normativo crucial a partir de la Ley 27/2014 en relación con el alcance de dicho carácter

Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2024
(RCA/1634/2023 y RCA/3015/2023)

Tras las sentencias del Tribunal Supremo de 8 y 9 de octubre (números 1567/2024, 1572/2024 y 1573/2024), todavía quedaban pendientes de resolver los recursos de casación ni 1634/2023 y nº 3015/2023, preparados contra las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2022, rec. 638/2019, y 23 de noviembre de 2022, rec. 637/2019, planteando una problemática procesal más amplia y compleja: la naturaleza procesal de los informes emitidos por funcionarios de la propia Administración actuante y la posibilidad de que éstos puedan contradecir informes emitidos por un Ministerio. A pesar de que se acordó su tramitación prioritaria y señalamiento para deliberación, votación y fallo con carácter preferente sobre cualesquiera otros recursos, dada la mayor complejidad que planteaban, el fallo ha sido demorado hasta ahora.

Las sentencias de 4 de noviembre de 2024 (RCA/1634/2023 y RCA/3015/2023), estiman íntegramente los recursos planteados por la entidad recurrente e insisten en el pleno carácter vinculante de los informes motivados soporte de la deducción de I+D+i para los ejercicios iniciados antes de 2015, pero ahondan en la existencia de un cambio normativo significativo a partir de 2015 en relación con el alcance de dicho carácter. Ambas cuentan con idéntico voto particular concurrente del Magistrado Navarro Sanchís.

Antecedentes

En los últimos años la Inspección tributaria discute diversos aspectos de la aplicación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo (I+D) e innovación tecnológica (IT) que regula la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En particular, y en lo que aquí interesa, cuestiona la deducción en relación con los proyectos de *software* que, en general, se encuadran en el ámbito de la innovación tecnológica, soportando sus conclusiones en informes emitidos *ad hoc* por el Equipo de Apoyo Informático (EAI) del propio órgano actuante.

En estos informes no se cuestiona la calificación como IT de los proyectos *software* cuando el contribuyente ha obtenido informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación, sino que se discute la subsunción de los gastos de los proyectos dentro de los incluidos como “base de la deducción” en el art. 35.2.b) 1º y 2º del TRLIS. En estos apartados se indica que forman parte de la base de deducción:

- ▶ Las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a identificar, definir y orientar soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.
- ▶ El diseño industrial y la ingeniería de procesos de producción (incluyendo la concepción y elaboración de planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de productos), entre otros.

En relación con gastos derivados de actividades de diagnóstico tecnológico, en general, la Administración tributaria sí les reconoce el encaje en el citado art. 35.2.b) 1º TRLIS. Así suele afirmar que integran la base de la deducción los gastos realizados en estudios de viabilidad de nuevas soluciones tecnológicas, pero en ningún caso las horas de programación o pruebas sobre una aplicación informática existentes. También los relativos a estudios de viabilidad de nuevas soluciones tecnológicas o la especificación de requisitos de un nuevo sistema, pero no los gastos en suministro de soluciones, desarrollo, operación ni mantenimiento.

La Administración Tributaria sostiene, por el contrario, que los gastos asociados a las fases de un proyecto de desarrollo de *software* (como el análisis del diseño o el del sistema), en general, no forman parte de la deducción por IT, es decir, no pueden ser subsumidos en los conceptos de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción. La tesis de la Inspección se sustenta en que cuando la norma hace referencia a “procesos de producción”, lo hace exclusivamente a los procesos de producción del sector industrial.

Hasta noviembre de 2022 la Audiencia Nacional venía corrigiendo el criterio administrativo, y manteniendo la inclusión de los gastos soportados por el desarrollo de proyectos *software* como IT en la base de la deducción, pudiéndose citar al respecto las Sentencias de 12 de mayo (rec. 1087/2017), 1 de julio (rec. 120/2018) y 7 de julio de 2021 (rec. 286/2018).

Sin embargo, de modo inopinado la Audiencia Nacional modificó a partir de las sentencias de 23 de noviembre (recurso núm. 637/2019 y núm. 431/2020) y 9 de diciembre de 2022 (recurso núm. 570/2019) su criterio sobre la deducibilidad de los gastos soportados por el desarrollo de proyectos *software* como IT, restringiendo su aplicación, al concluir que los

gastos incurridos en proyectos de *software* y nuevas aplicaciones informáticas, en general, no serían subsumibles en el concepto de “ingeniería de procesos de producción” a los efectos de integrar a los mismos en la base de la deducción fiscal prevista en el artículo 35.2 b) párrafo 2º del TRLIS, con determinadas excepciones.

De este modo las conclusiones alcanzadas en las citadas Sentencias suponían un alineamiento de la Audiencia Nacional con la posición mantenida por la AEAT y un abandono de la línea interpretativa que sostenía la aplicación no limitativa del incentivo de IT sobre los proyectos de *software*.

Sentencias del Tribunal Supremo de 8 y 9 de octubre de 2024

Tres sentencias de la Audiencia Nacional fueron objeto de sendos recursos de casación ante el Tribunal Supremo. La Sección de Admisión en diferentes autos emitidos a finales de 2023, apreció la existencia de 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 IT 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 IT, 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 EAI 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.

Los pasados 8 y 9 de octubre de 2024 el TS emitió tres sentencias (números 1567/2024, 1572/2024 y 1573/2024) en las que se establecía de forma expresa la siguiente doctrina, en respuesta a las cuestiones de interés casacional planteadas:

- ▶ En relación con la primera cuestión, el TS concluye que bajo el ámbito temporal de aplicación del TRLIS, el carácter vinculante del IMV es pleno, 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. La misma Administración (del Estado), a través de distintos órganos y dependencias, no puede sostener que una deducción fiscal es procedente y, a un tiempo, no lo es.
- ▶ 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.

No obstante todo lo anterior, llamó la atención, y generó lógica preocupación, la consideración que a mayor abundamiento (*obiter dicta*) efectuaron las sentencias destacando que el artículo 35 de la LIS de 2014 reduce el ámbito objetivo del informe vinculante a la calificación de las actividades, mientras que el anterior artículo 35.4.c) in fine del TRLIS no limita el alcance de la vinculación -que, por tanto, se extiende también a las inversiones y gastos que hayan sido objeto de evaluación positiva- ni apodera a la AEAT para cuestionar el informe vinculante emitido por el órgano de la Administración experto en la materia. En consecuencia, las sentencias acotaron formalmente la nueva jurisprudencia al “ámbito temporal del TRLIS de 2004”.

Sin embargo, a la fecha de publicación de las referidas sentencias, todavía quedaban pendientes de resolver los recursos de casación nº 1634/2023 y nº 3015/2023, preparados contra las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2022, rec. 638/2019, y 23 de noviembre de 2022, rec. 637/2019, planteando una problemática procesal más amplia y compleja: la naturaleza procesal de los informes emitidos por funcionarios de la propia Administración actuante y la posibilidad de que éstos puedan contradecir informes emitidos por un Ministerio. A pesar de que se acordó su tramitación prioritaria y señalamiento para deliberación, votación y fallo con carácter preferente sobre cualesquiera otros recursos, dada la mayor complejidad que planteaban, el fallo ha sido demorado hasta ahora.

Sentencias del Tribunal Supremo de 4 noviembre de 2024

Las dos sentencias recibidas debían resolver las siguientes cuestiones que presentaban interés casacional objetivo y que se encontraban pendientes:

- ▶ Determinar el alcance probatorio de los informes elaborados por los funcionarios de una Administración 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.
- ▶ Además, 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.
- ▶ Finalmente, establecer los efectos y el valor probatorio que puede reconocerse, en la revisión judicial relativa a la deducción controvertida, al informe reglado vinculante emitido por el MIC, sobre la consideración como innovación tecnológica de los proyectos presentados. En otras palabras, si los informes internos por el EAI son aptos para contradecir ese informe vinculante, atendido el hecho de que la propia ley es la que determina su naturaleza reglada y su idoneidad para definir qué es innovación tecnológica.

En relación con la última cuestión nada nuevo aportan las sentencias, remitiéndose, de forma literal, a las sentencias anteriores de 8 y 9 de octubre de 2024. Es en la primera y segunda cuestión donde se esperaba un pronunciamiento claro en relación con la naturaleza, alcance e incidencia procesal de los informes emitidos por funcionarios de la propia Administración Pública actuante.

Así, en los dos casos ahora fallados, durante el procedimiento de inspección, el Equipo de Inspección responsable de su tramitación, contó con el apoyo del EAI, que forma parte del propio órgano autor del acto recurrido, con el objeto de analizar la aplicabilidad de deducciones acogidas al supuesto del artículo 35 del TRLIS, deducción por actividades de investigación y desarrollo e IT.

Posteriormente, ese mismo EAI intervino en el proceso judicial como prueba testifical pericial propuesta por el abogado del Estado, realizando una serie de aclaraciones y aportando nueva documentación y una argumentación diferente a la del primer informe en el que se apoyó la Administración Tributaria en sus Acuerdos de liquidación para practicar la regularización. Esta nueva argumentación fue la que, a la postre, fundamentó el sentido desestimatorio de las sentencias recurridas de la Audiencia Nacional que modificó su anterior criterio sobre la cuestión (*“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”*).

De esta forma, la intervención en el proceso como peritos de los mismos funcionarios que intervinieron en la tramitación del procedimiento administrativo no solo comprometió la necesaria objetividad e independencia exigible a una prueba pericial, sino que se empleó de forma subrepticia para llevar a cabo un complemento de expediente, una subsanación o incluso modificación del acto recurrido y de los términos del debate en el procedimiento seguido (*thema litis*).

Pues bien, ninguna de las dos sentencias se pronuncian sobre esta relevante cuestión, sino que consideran que la selección de la norma por la Audiencia Nacional fue manifiestamente irrazonable, quizás fruto de un error, puesto que tuvo en cuenta la nueva redacción del artículo 35 de la LIS, que bajo el entendimiento de la Sala limita el alcance de la vinculación de los informes vinculantes, reduciendo su ámbito objetivo, frente a la redacción del artículo 35 del TRLIS, que era el que debía haber aplicado (ejercicios 2008 a 2010). De este modo -razona la sentencia- de haber aplicado la norma correcta, no se hubiera podido limitar, de ningún modo, el alcance de la vinculación y la Administración no hubiera podido discutir, enervar u objetar el informe vinculante emitido por el órgano de la Administración experto en la materia. Concluye que, si se hubiera seleccionado correctamente la norma temporalmente aplicable, quizás el tribunal no hubiera admitido la práctica de la pericial.

Por lo anteriormente expuesto, el Tribunal Supremo considera que el presupuesto del que parte el auto de admisión no concurre, ya que, en puridad, no estamos ante una decisión basada en una pericial judicial, sino en una incorrecta selección de la norma aplicable, lo cual le impide fijar doctrina sobre la cuestión.

Adicionalmente, el Tribunal Supremo niega de nuevo en estas sentencias a los funcionarios del EAI la condición de expertos que puedan contradecir técnicamente los informes vinculantes del Ministerio competente.

Frente a lo señalado, el magistrado Navarro Sanchís ha emitido un voto particular concurrente (comparte el fallo plenamente, pero no así, la fundamentación jurídica que conduce al mismo), idéntico en ambas sentencias, en el que, (a) en primer lugar, considera que la ausencia de fijación de jurisprudencia es un error, ya que el vigente modelo casacional impone el deber inexcusable de establecer doctrina y, (b) en segundo lugar, defiende que no existe en ningún caso un problema de selección temporal de la norma legal por parte de la Audiencia Nacional, y que en ningún caso tal hipotético escollo sería relevante, sino que el problema es de orden interpretativo, pues la Administración tributaria interpreta el artículo 35 del TRLIS de tal forma que obvia el carácter vinculante de los informes y que, por lo tanto, niega que exista un deber absoluto de abstención de los órganos fiscales de la misma Administración que ya los calificó de otro modo.

Asimismo, considera el magistrado que la versión del art. 35 de la vigente LIS, en lo atinente a la problemática planteada, emplea exactamente la misma fórmula en su apartado 4.a) que el TRLIS. En efecto, no ha habido modificación alguna en la letra a) del apartado 4) del artículo 35 por la LIS en vigor desde enero de 2015, que es el correspondiente a la posibilidad de aportar informe motivado para la aplicación de la deducción y donde se mantiene incondicionalmente el carácter vinculante del informe para la Administración tributaria. La única novedad se encontraría, a juicio de dicho Magistrado, en los supuestos de solicitud de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a los proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica contemplados en la letra c) del citado artículo.

Cómo puede ayudar EY

Dados los términos en los que se ha pronunciado el Alto Tribunal en las cinco sentencias comentadas en esta Alerta, es previsible que se mantenga la litigiosidad respecto de los efectos vinculantes de los informes motivados para deducciones generadas en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, teniendo en cuenta que, a nuestro juicio, la norma no se ha modificado en el sentido interpretado por este tribunal. El análisis de las modificaciones introducidas por la LIS en esta materia nos hace compartir la visión expresada por el Magistrado en el voto particular.

Muy probablemente la Administración tributaria invocará la existencia de esta jurisprudencia “complementaria” para defender que a partir de 2015 la AEAT solo queda vinculada por la calificación del proyecto que realizan los IMV emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación, pero en modo alguno respecto de la determinación de la base de la deducción (calificación de los gastos), como por otro lado acaba de afirmar el TEAC en las Resoluciones de 21 de octubre (RG 199-2022) y 19 de noviembre de 2024 (RG 2397-2024).

EY cuenta con un equipo experto para revisar los criterios que aplican las Compañías en la determinación de la base de deducción de estos proyectos, evaluando adecuadamente el riesgo fiscal asumido, así como para asesorar adecuadamente en las diferentes vías de impugnación que se puedan plantear al contribuyente, diseñando la mejor estrategia procesal para cada uno de los casos.

Puedes consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2024 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

