



El TS prioriza una de las casaciones sobre la deducción por Innovación Tecnológica (IT) por desarrollo de aplicaciones informáticas para examinar la naturaleza e incidencia procesal de informes emitidos por funcionarios de la Agencia Tributaria y su contradicción con informes vinculantes emitidos por un Ministerio

Auto del Tribunal Supremo 8 de noviembre de 2023, RCA/1634/2023

Tras admitir tres recursos de casación preparados contra sentencias de la Audiencia Nacional que, cambiando su criterio anterior, confirman la negativa de la Agencia Tributaria a subsumir los gastos incurridos en el desarrollo de aplicaciones informáticas en el concepto de «ingeniería de procesos de producción» a efectos de la deducción por Innovación Tecnológica prevista en el artículo 35.2.b) 2º TRLIS (actual art. 35.2.b. 2º LIS de 2014), el Tribunal Supremo ha admitido el recurso de casación nº 1634/2023, preparado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2022, rec.638/2019, “elevando el tiro” de los otros Autos y 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 pueden contradecir informes emitidos por un Ministerio.

Además, acuerda que este recurso tenga tramitación prioritaria y señalamiento para deliberación, votación y fallo con carácter preferente sobre cualesquiera otros recursos.

Antecedentes

El pasado mes de enero, EY Abogados emitió una alerta informativa (https://www.ey.com/es_es/alertas-fiscal-legal/jaque-a-la-deducción-por-it-en-relacion-con-los-gastos-incurridos-en-el-desarrollo-de-aplicaciones-informáticas) sobre las sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de noviembre (recurso núm. 637/2019 y núm. 431/2020) y 9 de diciembre de 2022 (recurso núm. 570/2019), que consagraban una modificación expresa del criterio mantenido hasta la fecha por el citado Tribunal y consideraban que los gastos incurridos en el desarrollo de aplicaciones informáticas no son subsumibles en el concepto de «ingeniería de procesos de producción» a efectos de integrarse en la base de deducción del artículo 35.2.b) 2º TRLIS (actual art. 35.2.b. 2º LIS).

La problemática tiene su origen en la recalificación material por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de las actividades de determinados proyectos de aplicaciones informáticas, al afirmar que no pueden ser tenidos en cuenta determinados gastos inherentes a las actividades de innovación tecnológica, a efectos de su inclusión en la base de la deducción contemplada en el artículo 35.2.b).2º del TRLIS, con sustento en informes del Equipo de Apoyo Informático (EAI). Dicha postura generó una gran inseguridad en los contribuyentes que contaban con informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación (MCI) o por órgano adscrito a éste, que acreditaban lo contrario.

El artículo 35.4.a) del TRLIS, cuya redacción se mantiene idéntica en la LIS, considera que los informes motivados emitidos por el MCI son un mecanismo de acreditación válido para justificar las deducciones por IT en el Impuesto sobre Sociedades. A través de estos informes el órgano competente analiza cada proyecto y actividad y, lógicamente todos los aspectos relacionados con los mismos, como los gastos implícitos, para concluir sobre su adecuación a los requisitos científicos y tecnológicos exigidos a efectos de la aplicación de la deducción del artículo 35.2.TRLIS.

La AEAT mantiene en sus regularizaciones el carácter vinculante de los Informes emitidos por el MCI en cuanto a la calificación como innovación tecnológica de los proyectos, cuestionando exclusivamente los gastos. Esto es, a juicio de la Administración tributaria el carácter vinculante de los citados informes no alcanza a la delimitación o cuantificación de la base de la deducción, lo cual es tanto como negar materialmente su vinculación, puesto que crea una ficción basada en una separación artificiosa entre el proyecto, las actividades y los gastos inherentes a los mismos, que no es posible, ya que el informe vinculante analiza tales extremos como un todo, para concluir que el proyecto debe calificarse como innovación tecnológica en el sentido del artículo 35.2.b) 2º del TRLIS.

Asimismo, el Real Decreto 1432/2003 regula la emisión por el MCI de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, lo que supone que se ha regulado un procedimiento expreso para la elaboración de estos informes y se ha previsto su alcance y contenido, dotando de un entorno de seguridad jurídica a los contribuyentes que les permite conocer con antelación si sus actividades son merecedoras de la aplicación de incentivos fiscales a la innovación.

En consecuencia, el criterio de la Administración tributaria en cuanto afirma que el carácter vinculante de los citados informes no alcanza a la delimitación o cuantificación de la base de la deducción -lo que le permite 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 la base de la deducción fiscal del 35.2 letra b) 2º TRLIS-, quiebra la necesaria seguridad jurídica en la aplicación de las deducciones fiscales de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y ha desembocado, tras su reciente confirmación por el cambio de criterio de la Audiencia Nacional, en una alta litigiosidad y numerosos recursos de casación ante el Tribunal Supremo.

La importancia de las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia del Auto de 8 de noviembre de 2023, RCA/1634/2023

A la fecha de publicación de la presente alerta informativa son varios los autos de admisión del Tribunal Supremo. Sin embargo, a juicio de la Sección de Admisión, las cuestiones planteadas en el Auto de fecha 8 de noviembre de 2023, RCA 1634/2023, ostentan una evidente trascendencia, por lo que se ha acordado su tramitación prioritaria y señalamiento para deliberación, votación y fallo con carácter preferente sobre cualesquiera otros recursos.

La especial trascendencia deriva del carácter esencialmente jurídico que se plantea, pues no aborda la cuestión técnica de la subsunción del desarrollo de software en la actividad de innovación tecnológica, sino la naturaleza, alcance e incidencia procesal de los informes emitidos por funcionarios de la propia Administración Pública actuante. No deja de resultar insólito, y así ha sido detectado por la Sección de Admisión, que el propio organismo autor del acuerdo de liquidación recurrido actúe como perito-testigo del procedimiento (el EAI forma parte de la propia AEAT), generando distorsiones en el procedimiento y pudiendo comprometer la objetividad exigida a todo perito. En este sentido, el Auto hace referencia a la sentencia del Tribunal Supremo (Sección Cuarta) de 17 de febrero de 2022 (recurso de casación 5631/2019), que establece como premisa que los informes de expertos al servicio de la Administración han de valorarse al igual que cualquier otro dictamen de manera libre y motivada, para a continuación apelar a la necesidad de que la Sección de enjuiciamiento precise, en el concreto plano tributario, si cabe equiparar dos supuestos netamente distintos: de un lado, aquellos en los que un dictamen emanado de la Administración se haga valer como medio de prueba en un litigio en que contienen terceros; de otro lado, en litigios en que la propia Administración actuante sea parte procesal, pues en el último caso, el valor derivado de la objetividad e independencia de los autores del dictamen podría estar comprometido. Destaca la Sección que en este concreto asunto -como ha ocurrido en muchos otros-, la Administración acude a funcionarios públicos con dependencia orgánica y funcional que, al propio tiempo, han participado en la génesis del propio acto administrativo impugnado y, en la prueba pericial, complementa las razones no expresadas en éste.

En definitiva, al parecer de la Sección, las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son las siguientes:

- ▶ 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.

De esta forma, no parece previsible que el Tribunal Supremo aborde la cuestión atinente a si el desarrollo de programas de software es subsumible o no en la categoría de innovación tecnológica, sino que plantea una problemática procesal más amplia y compleja, como es la naturaleza procesal de los informes emitidos por funcionarios de la propia Administración actuante, aterrizándolo en la especial controversia que plantea las deducciones de I+D+i dada la existencia de informes vinculantes del MIC que se contraponen a los informes internos del EAI.

Cómo puede ayudar EY

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, teniendo en cuenta la importancia de plantear correctamente las cuestiones a los Tribunales y afinar en las mismas, como hemos visto en el Auto analizado al que se le ha dado un trato preferencial, 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.

© 2023 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

Twitter: [@EY_Spain](#)

Linkedin: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)