
La deducción por Innovación Tecnológica (IT) en proyectos de software

La Audiencia Nacional modifica su criterio y limita la aplicación de esta deducción en el Impuesto sobre Sociedades para proyectos de software

España - Legal flash

31 de enero de 2022



Aspectos clave

- La Audiencia Nacional depura el significado del concepto “ingeniería de procesos de producción”, complicando el acceso a la deducción a proyectos consistentes en el desarrollo de aplicaciones informáticas y producción de *software*.
- Solo aquellos proyectos de *software* en los que exista una primera fase en la que se definen una serie de procesos (o se redefinen procesos existentes), y una fase posterior en la que se aborda la creación o mejora de herramientas (normalmente informáticas), pueden generar gastos de ingeniería de procesos de producción y acceder por esta vía a la deducción por IT.
- Se mantiene abierto el acceso a la deducción a los proyectos de *software* que conlleven gastos relacionados con actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas.



Contenido y alcance de las sentencias

Origen de la cuestión litigiosa

La cuestión enjuiciada por la Audiencia Nacional en dos sentencias de 23 de noviembre de 2022 ([ECLI:ES:AN:2022:5529](#), recurso núm. 637/2019 y [ECLI:ES:AN:2022:5530](#), núm. 431/2020) y en otra de 9 de diciembre de 2022 ([ECLI:ES:AN:2022:5537](#), recurso núm. 570/2019) se refiere a la cuantificación de la deducción por Innovación Tecnológica (“IT”) prevista en el artículo 35.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades — actual artículo 35.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades—, relacionadas con proyectos de desarrollo de aplicaciones informáticas y *software*.

El debate planteado y la cuestión sobre la que se produce el cambio de criterio gira en torno a si los gastos incurridos en la realización de estas actividades relacionadas con proyectos de *software* pueden incluirse en la base para el cálculo del beneficio fiscal (o no). No se discute su consideración como actividad de IT, evidenciando una clara asintonía entre la delimitación de actividades que dan lugar al incentivo fiscal y el cálculo de la base de deducción.

Esta controversia no es nueva, tiene su origen en la actuación de la Inspección tributaria quien en los últimos años y de forma reiterada, cuestiona la deducción por IT a proyectos de *software* basándose en informes emitidos por el Equipo de Apoyo Informático (EAI) de la propia Agencia Tributaria.

En líneas generales, la Inspección tributaria no cuestiona que los proyectos de *software* sean calificables como actividades de IT —especialmente cuando el contribuyente ha obtenido informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación (antes Ministerio de Economía y Competitividad)—, su punto de mira lo centra en la base de la deducción y el encaje de este tipo de proyectos dentro de los supuestos previstos en el artículo 35.2.b). 1º y 2º de la ley:

- “1º *Las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a identificar, definir y orientar soluciones tecnológicas avanzadas.*
- 2º *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.”*

A estos efectos, la Inspección viene entendiendo que los gastos incurridos en los proyectos de *software* solo pueden acceder a la deducción en la parte que se refiere al “diagnóstico tecnológico”. En lo que respecta al apartado 2º, la tesis de la Inspección para impedir el acceso al incentivo se sustenta en que, a su juicio, (i) la definición de “diseño industrial” excluye expresamente al *software* y (ii) la “ingeniería de procesos de producción” está orientada al sector industrial, siendo el *software* y el desarrollo de aplicaciones informáticas ajenos a este concepto con carácter general.



Sentencias de la Audiencia Nacional de 2021

La cuestión parecía que había quedado resuelta por la Audiencia Nacional tras sus Sentencias de 1 de julio de 2021 ([ECLI:ES:AN:2021:3172](#), recurso 120/2018) y de 12 de mayo de 2021 ([ECLI:ES:AN:2021:2459](#), recurso 1087/2017), quien se opuso de manera contundente a las tesis de la administración, considerando que en la base de la deducción tenían cabida tanto los gastos de diagnóstico —apartado 1º del art. 35.2.b) de la Ley— como los de desarrollo del proyecto —apartado 2º del artículo 35.2.b)— aunque este no estuviera relacionado con el sector industrial.

Asimismo, la Audiencia Nacional criticó la posición de la Inspección tributaria por basar sus conclusiones en informes técnicos emitidos por el personal del EAI de la AEAT con un alto componente jurídico en sus argumentaciones, y no considerar las conclusiones alcanzadas al respecto en el Informe Motivado Vinculante del Ministerio de Ciencia e Innovación aportado por el contribuyente. En este sentido, la Audiencia Nacional en su sentencia de 7 de julio de 2021 ([ECLI:ES:AN:2021:3177](#), recurso 286/2018) se hace eco del criterio mantenido por el Tribunal Supremo al respecto.

Revisión del criterio y justificación de la modificación

La Audiencia Nacional ha revisado el criterio mantenido hasta la fecha en supuestos similares a los enjuiciados en 2021 (proyectos de desarrollo de aplicaciones informáticas en sectores no industriales) en tres sentencias publicadas el pasado mes de diciembre.

Justifica su cambio de criterio en el examen de los nuevos argumentos expresados por los funcionarios expertos de la EAI y el abogado del estado en estos recursos (corrigen los defectos de los que adolecían sus anteriores informes, incorporando criterios técnicos más completos), lo que ha persuadido a la Sala a depurar el concepto “ingeniería de procesos de producción”, poniendo coto a la interpretación procontribuyente de sus anteriores pronunciamientos y complicando el acceso a proyectos de *software*.

De acuerdo con esta nueva interpretación del precepto 35.2.b) 2º de la ley, la producción de *software* no se puede enmarcar dentro del concepto “ingeniería de procesos de producción” salvo que se trate de un proyecto que cuente con dos fases diferenciadas:

- una primera fase orientada a la definición de procesos (o a la redefinición de unos procesos existentes), y
- una fase posterior en la que se aborde la creación o mejora de herramientas (normalmente informáticas) para optimizar el proceso de producción.

Este criterio recogido en la sentencia 5529/ 2022, de 23 de noviembre de 2022 (recurso 637/2019), es aplicado a modo de test a cada uno de los proyectos controvertidos analizados tanto en dicha sentencia como en la 5530/2022, de la misma fecha (recurso 431/2020), sin que a juicio de la Sala haya quedado acreditado por el contribuyente y sus peritos que los proyectos analizados cuenten con una primera fase en que se definan procesos y una fase



posterior en que se aborde la creación o mejora de herramientas y que, por tanto, puedan acceder a la deducción por la vía del párrafo 2º del artículo 35.2.b) de la ley.

Las tres sentencias de la Audiencia Nacional llegan a la conclusión de que tanto la ingeniería de software como la de procesos de información y la de desarrollo de herramientas informáticas, son categorías distintas de la ingeniería de procesos de producción a la que se refiere el párrafo 2º del art. 35.2.b) de la ley. Por tanto, salvo que los proyectos en concreto contengan actividades susceptibles de enmarcarse en varias categorías de ingeniería a la vez —lo cual técnicamente no es descartable—, no podrán acceder a la deducción por esta vía.

Consecuencias del cambio de criterio

Los criterios fijados por esta sentencia tendrán una repercusión en contribuyentes que hayan practicado las deducciones por IT a proyectos de software en cualquiera de sus modalidades, obligándoles a revisar estos proyectos y hacer un examen de adecuación a los criterios —más restrictivos— de las sentencias comentadas, para analizar el posible impacto fiscal en caso de una inspección, así como la toma de decisiones más adecuada para mitigar riesgos.

El nuevo criterio basado en una interpretación más próxima a la literalidad de la norma que a su finalidad, si finalmente se consolida, va a requerir un mayor esfuerzo por parte del contribuyente a la hora de justificar el acceso a la deducción. No obstante, a la vista de la importancia que tienen los procesos digitales e informáticos en nuestros días, no se puede descartar el encuadre de muchos proyectos de *software* dentro del concepto de “ingeniería de procesos de producción”, en muchos casos simplemente será una cuestión de orientación de la justificación para acceder a la deducción.

Por otra parte, es indudable que las tres sentencias de la Audiencia Nacional que aquí comentamos vuelven a generar incertidumbre en una materia clave para España como es la actividad y la inversión en I+D+i, asignatura pendiente de nuestra economía. Esta situación que esperamos que sea transitoria y quede resuelta pronto, merma el potencial de los beneficios fiscales como polo de captación de inversión de este tipo de actividades tan en boga en el contexto empresarial actual y las posibilidades de atracción de centros de excelencia de desarrollo de software a nuestro territorio.

En vista de lo anterior, sería recomendable una actualización de la norma para dar cabida a los proyectos de software —recordemos que la redacción del precepto en lo que afecta a esta cuestión no ha sido revisada desde el año 2008— en sintonía con el plan estratégico de Ciencia, Tecnología e Innovación 2021-2027, aprobado por el Consejo de Ministros en septiembre de 2020, en el que los incentivos fiscales juegan un papel clave como palanca de la promoción de la I+D+i, y el mundo digital —como aparece definido— es uno de los sectores estratégicos.

En todo caso, confiamos en que la cuestión acceda al Tribunal Supremo y pronto se puedan disipar las dudas e incertidumbres que han vuelto a despertar las sentencias comentadas. Ante la posibilidad de tal pronunciamiento de nuestro Alto Tribunal, sería recomendable efectuar un análisis caso por caso respecto de aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre



Sociedades que puedan estar siendo actualmente objeto de un procedimiento de comprobación e investigación que incluya en su alcance la comprobación de este incentivo fiscal, así como de aquellos otros que se puedan encontrar en fase de revisión, ya sea en vía económico-administrativa como contenciosa. Igualmente deberían sopesarse, caso por caso, las decisiones a adoptar respecto de la presentación de la siguiente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

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.

©2023 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..