



# Incertidumbre en la deducción por IT en proyectos de software

Tax Alert



Febrero 2023

[kpmgabogados.es](http://kpmgabogados.es)  
[kpmg.es](http://kpmg.es)

# Incertidumbre en la deducción por IT en proyectos de software

**La Audiencia Nacional, a través de diversas sentencias emitidas en 2021, consideró que la tipología de proyectos de desarrollo de aplicaciones informáticas y software tenían cabida en el concepto de "ingeniería de procesos de producción", pudiéndose incluir en la base de deducción por IT (Innovación Tecnológica). Sin embargo, a finales de 2022 ha cambiado su criterio y fallado en contra de que, salvo excepciones puntuales, los proyectos de software cualifiquen para la deducción por IT.**

En las sentencias de 12 de mayo de 2021, 1 de julio de 2021 y 7 de julio de 2021 la Audiencia Nacional (AN) consideró que la tipología de proyectos de desarrollo de aplicaciones informáticas y software tenían cabida en el concepto de "ingeniería de proceso de producción", pudiéndose incluir en la base de deducción por Innovación tecnológica (IT).

Sin embargo, en fechas recientes, a través de las sentencias de 23 de noviembre (recursos núm. 637/2019 y 431/2020) y 9 de diciembre de 2022 (recurso núm. 570/2019), llega a una conclusión diferente a la alcanzada entonces, al considerar que estos proyectos 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 el apartado 2 del Art. 35 de la Ley 27/2014, del IS ("LIS") a estos efectos.

## Sobre el nuevo criterio de la AN

En el marco de la valoración de ese cambio de criterio de la AN sobre la aplicación de la deducción por IT, debe tenerse en consideración:

- en primer lugar, que nos encontramos ante una cuestión altamente compleja que afecta a la interpretación del concepto de "diseño industrial" e "ingeniería de procesos de producción", y
- en segundo lugar, que no se cuestiona la calificación de los proyectos de software como IT (los proyectos cuentan con Informe Motivado Vinculante emitido por el Ministerio de Ciencia) sino que lo que se cuestiona es que los gastos afectos cualifiquen para su inclusión en la base de la deducción por ese concepto. En este sentido, la propia Audiencia Nacional reconoce, al fundamentar el cambio de criterio, las dificultades que presenta la determinación de los gastos a incluir en base de la deducción por inversiones por IT.

Como excepción, la AN expone que, en un proyecto en el que exista una primera fase en la que se definan una serie de procesos -o se redefinan unos procesos existentes- y una fase posterior en la que se aborde la creación o la mejora de herramientas -normalmente informáticas-, sí pueden generarse gastos de ingeniería de procesos de producción.

La tesis de la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) y, más en concreto, la contenida en el informe del EAI (Equipo de Apoyo Informático) de la misma, que ha servido de referencia para las sentencias anteriormente mencionadas y al que tenemos acceso, se sustenta en la interpretación subjetiva de que cuando la norma (apartado 2 del art. 35 de la LIS) hace referencia a "ingeniería de procesos de producción" no incluye la producción de software.

Y nos preguntamos: ¿es realmente así?, ¿qué incluye la definición de ingeniería de procesos de producción?, ¿incluye o excluye explícitamente al software (SW) y/o las herramientas informáticas?

Se entiende como proceso productivo el conjunto o combinación de factores, tales como medios de producción, mano de obra, procedimientos y tecnología (incluido el software y las aplicaciones informáticas) que va a utilizar la empresa para producir bienes o prestar servicios<sup>1</sup>. La elección de un proceso productivo u otro irá siempre en función del tipo de producto que se quiera producir.

Por otro lado, y siempre en relación con lo anterior, tanto el Plan general de contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, como la Resolución de 28 de mayo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, especifican que se registrará en la cuenta 206 de aplicaciones informáticas el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, tanto de los adquiridos a terceros como de los elaborados por la propia empresa, incluidos los gastos de desarrollo de

<sup>1</sup> Definición publicada en la Revista Técnica contable y financiera, número 58, 2021. La Ley. ISSN: 2531-2030.

las páginas web, siempre que esté prevista su utilización durante varios ejercicios. En conclusión, se pueden activar contablemente los gastos de aplicaciones informáticas y si se pueden activar querrá decir que están sujetas a un rendimiento comercial y, en consecuencia, constituir un proceso productivo “per se”.

Señalan también los funcionarios del EAI en su informe que *“la disciplina de procesos de producción es una actividad profesional diferente de la ingeniería del software o la ingeniería de sistemas de información”* y que, *“al igual que el diseño industrial, tiene currículos definidos en diversas universidades españolas bajo diferentes denominaciones, normalmente como especialización de grado de ingeniería de tecnologías industriales: «grado en ingeniería de la organización», «grado en ingeniería en organización industrial», «grado en ingeniería en sistemas industriales» u otros grados.”*

Revisando los planes de estudios universitarios actuales la disciplina de “procesos de producción” se considera una especialidad dentro del marco global denominado “Ingeniería industrial” y, tomando como base las titulaciones actuales vinculadas a esa especialidad denominadas “Grados Industriales”, todas ellas tienen en sus planes de estudio asignaturas de Software (SW), como Informática, definida como asignatura troncal y obligatoria, por lo que ambas disciplinas sí están relacionadas.

Cierto es que debemos basarnos en la legislación española para las consideraciones al respecto de si el SW entra o no en la nomenclatura de actividad deducible por I+D o por IT pero dado que existe una propuesta legislativa con la que avanzar en la armonización, para todos los países miembros de la OCDE, del Impuesto de sociedades a partir de 2023, no está de más que analicemos las consideraciones que **otras jurisdicciones** hacen de los proyectos de SW dentro de sus esquemas de incentivos fiscales.

Sin ir más lejos, en **Portugal** a través de su organismo SIFIDE (Sistema de Incentivos fiscales a la I+D empresarial) se especifica con claridad las actividades de software elegibles con definiciones de software extraídas de los mismos manuales referenciados por la AEAT en sus recursos así como por la AN en sus sentencias más recientes. En el caso de la administración portuguesa incluye sin cuestionamientos las aplicaciones y herramientas propias de sectores como la banca o las finanzas en general, y también facilita la labor del tejido empresarial para la identificación de proyectos y gastos elegibles mediante una guía clara y concisa a tal efecto.

Y sin ir tan lejos, el concepto de innovación tecnológica recogido en el artículo 63 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya ha sido objeto de actualización para recoger las

novedades del Manual de Oslo. Así, se pueden destacar dos modificaciones relevantes en este sentido:

- por un lado, una actualización del concepto genérico de innovación tecnológica (avance tecnológico que permite la introducción en el mercado de nuevos o mejorados bienes o servicios, o la implantación de nuevos o mejorados procesos de negocio en la empresa para contribuir a su mejora competitiva), y
- por otro, una redefinición de los elementos que configuran la base de la deducción de innovación (incluyendo el diseño de nuevos productos o procesos de negocio).

Si nos alejamos un poco más, fuera del marco europeo, concretamente **Estados Unidos y Australia** (países con gran relevancia en el sector del SW y las TIC) éstos consideran a las aplicaciones informáticas como elementos indispensables para todos los procesos productivos y el desarrollo de estas como I+D.

#### Dónde estamos

En conclusión, por todo lo anterior, unido a la falta de alineamiento entre dos Ministerios, el de Ciencia e innovación por un lado y el de Hacienda por el otro, “de una misma administración”, a nuestro juicio, la interpretación de la norma y las definiciones de software en la legislación española actual están necesitadas de una urgente actualización y redefinición ya que inducen a error e inseguridad jurídica para el contribuyente.

No obstante, queda todavía la última palabra por parte del Tribunal Supremo y confiamos en que anule esta nueva interpretación dotando así de la tan deseada seguridad jurídica para la aplicación de este vital incentivo empresarial.

# Contactos

**Carlos Stockfleth Pernaute**  
Socio  
KPMG Abogados  
Tel. +34 91 456 35 90  
[cstockfleth@kpmg.es](mailto:cstockfleth@kpmg.es)

**Pelayo Oraa Gil**  
Socio  
KPMG Abogados  
Tel. +34 91 456 38 41  
[poraa@kpmg.es](mailto:poraa@kpmg.es)

## Oficinas de KPMG en España

### A Coruña

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
T: 981 21 8241  
Fax: 981 20 02 03

### Alicante

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
T: 965 92 07 22  
Fax: 965 22 75 00

### Barcelona

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
T: 932 53 2900  
Fax: 932 80 49 16

### Bilbao

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
T: 944 79 7300  
Fax: 944 15 29 67

### Girona

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
T: 972 22 0120  
Fax: 972 22 22 45

### Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir  
C/Triana, 116 – 2º  
35002 Las Palmas de Gran Canaria  
T: 928 33 23 04  
Fax: 928 31 91 92

### Madrid

Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
T: 91 456 3400  
Fax: 91 456 59 39

### Málaga

Marqués de Larios, 3  
29005 Málaga  
T: 952 61 14 00  
Fax: 952 30 53 42

### Oviedo

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
T: 985 27 69 28  
Fax: 985 27 49 54

### Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza  
Calle de Porto Pi, 8  
07015 Palma de Mallorca  
T: 971 72 1601  
Fax: 971 72 58 09

### Pamplona

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
T: 948 17 1408  
Fax: 948 17 35 31

### San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
T: 943 42 2250  
Fax: 943 42 42 62

### Sevilla

Avda. de la Palmera, 28  
41012 Sevilla  
T: 954 93 4646  
Fax: 954 64 70 78

### Valencia

Edificio Mapfre  
Paseo de la Alameda, 35, planta 2  
46023 Valencia  
T: 963 53 4092  
Fax: 963 51 27 29

### Vigo

Arenal, 18  
36201 Vigo  
T: 986 22 8505  
Fax: 986 43 85 65

### Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
T: 976 45 8133  
Fax: 976 75 48 96