

Los continuos vaivenes fiscales generan incertidumbre e impiden consolidar los criterios técnicos que deben regir la práctica tributaria.

# Deducciones I+D+It, la travesía hacia el jardín de la oca



**Miguel A. Araque Salmerón**

¿Recuerdan ustedes el mítico juego de la oca? De forma muy resumida, para quienes no lo conozcan, se trata de un clásico juego de mesa donde los jugadores lanzan dados y sus fichas avanzan por un tablero (en forma de caracol) de 63 casillas llenas de sorpresas que facilitan o complican a los jugadores el desarrollo de la partida.

Así, en función de la casilla en la que caigas, avanzarás más rápido (ocas, dados), tendrás que detenerte o retroceder (pozo, posada, laberinto, cárcel) o incluso, en el peor de los casos, tendrás que volver al inicio del tablero (calavera). El objetivo es llegar al jardín de la oca.

Pues bien, en muchas ocasiones los profesionales del Derecho Tributario nos sentimos, en el ejercicio de nuestra profesión, como si a la oca estuviéramos jugando. Nuestro objetivo es claro: aplicar correctamente en nuestro día a día las normas tributarias, idealmente en un contexto de seguridad jurídica (equiparable, metafóricamente, a alcanzar el jardín de la oca).

Pero en nuestro recorrido encontramos continuamente idas y venidas, avances y retrocesos que nos generan incertidumbre y nos impiden consolidar los criterios técnicos que deben regir la práctica tributaria. Un

ejemplo de dichos vaivenes, entre otros muchos, lo encontramos en la disparidad de criterios mantenidos, según el hito temporal concreto, respecto a las deducciones I+D+It; en particular en lo que se refiere a su acreditación temporal y a la inclusión, como base de la deducción It, de los gastos de desarrollo de software.

Empezábamos así la partida confiados con el criterio de la Dirección General de Tributos (DGT) en sus contestaciones a consultas V0802-11 y V0297-12 que permitía acreditar “ex novo” deducciones en períodos impositivos posteriores al de su generación (siempre que estuvieran dentro del plazo legal para su aplicación) incluso cuando el período impositivo en el que se generaron estuviera prescrito.

Y, a medida que íbamos avanzando en el tablero, dicho criterio de la DGT

se iba consolidando (V2400-14 y V0163-17) en beneficio del contribuyente. Es más, la Audiencia Nacional (sentencias de mayo y julio 2021) incluso confirmaba que los gastos de desarrollo de software generaban el derecho a la deducción It. Todos avanzábamos con optimismo: “¡De oca en oca, y me deduzco porque me toca!” celebraban los contribuyentes.

Pero en el turno siguiente, una mala tirada de dados nos lleva directamente al “pozo”. La DGT (consultas de junio 2022: V1510-22 y V1511-22 y consulta de diciembre de 2022: V2675-22) y la Audiencia Nacional



(sentencias de finales 2022) dan un giro radical y deniegan lo que, hasta entonces, venían admitiendo. ¡Se acabó el pastel! ¡Donde dije digo, digo Diego!

Pero aún queda partida... Levantando la ficha con dignidad continuamos en el juego y llegamos a la honorable “posada” del Tribunal Supremo en quien confiamos clarifique los criterios aplicables (¡ya se ve cerca el jardín de la oca!).

Y con satisfacción observamos como sus sentencias son favorables para los contribuyentes reconociendo, para los casos enjuiciados, la posibilidad de acreditar deducciones en ejercicios posteriores al de su generación (STS 4355/2023) y la posibilidad de aplicar la deducción It a los gastos de desarrollo de software

(STS de octubre 2024: 1567/2024, 1572/2024 y 1573/2024 y STS de noviembre de 2024: 5850/2024 y 5872/2024).

Pero no es oro todo lo que reluce. El Tribunal (STS 4355/2023) resuelve amparándose exclusivamente en la vinculación y alcance de las consultas vinculantes de la DGT y no fija doctrina en cuanto a la cuestión de fondo. El Tribunal no entra, por tanto, a analizar y valorar (por razones estrictamente jurídicas) de forma directa la cuestión de fondo sobre si, conforme a técnica tributaria, es posible o no la acreditación “tardía” de las deducciones. ¿Un turno perdido? En cualquier caso, un parón más en el camino.

Seguidamente, en todo este “laberinto”, el TEAC (resolución

3132/2022 de febrero de 2024) y la DGT (V1718-24) nos recuerdan que, en cuanto al fondo, nada ha cambiado respecto al criterio mantenido en las consultas DGT de junio 2022. Tendremos, por tanto, que esperar a un nuevo pronunciamiento de los Tribunales respecto a la cuestión de fondo.

Y una situación similar se produce respecto a las también citadas sentencias del Tribunal Supremo de octubre 2024.

Si bien las sentencias son favorables al contribuyente (por cuestiones de prueba y efectos vinculantes de los IMVs), únicamente se pronuncian respecto al ámbito temporal de aplicación del Real Decreto Legislativo 4/2004, normativa del Impuesto sobre Sociedades derogada hace más de una década.

La verdadera cuestión de fondo (si las citadas actividades de desarrollo del software pueden técnicamente conceptuarse como “diseño industrial o ingeniería de procesos de producción”) y la cuestión respecto a los efectos vinculantes de los IMVs en el ámbito temporal de aplicación de la vigente Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades continúan sin resolverse. ¡Vuelta a la casilla de salida!

Y, una vez más, el TEAC (resoluciones 199/2022 de octubre de 2024, 2397/2024 de noviembre de 2024 y 6078/2022 de febrero de 2025), asumiendo la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, expresamente nos recuerda que, conforme a las citadas sentencias del TS, los IMVs vinculan a la Agencia Tributaria en todos sus aspectos si bien exclusivamente respecto al ámbito temporal de aplicación del derogado RDL 4/2004.

A la vista está, por tanto, que el camino hacia el jardín de la oca (seguridad jurídica en materia tributaria) es arduo y lleno de obstáculos. Pero no debemos cejar en nuestros esfuerzos ya que en otras “partidas” se ha llegado con éxito a la meta (deducibilidad de intereses de demora y retribución de administradores). Eso sí, requerirá perseverancia y un valioso tiempo que nunca se podrá recuperar...

**Grupo de Expertos en Impuesto sobre Sociedades de AEDAF**

## Expansión

DIRECTORA ANA I. PEREDA

DIRECTORES ADJUNTOS: Manuel del Pozo, Iñaki Garay

Subdirector: Pedro Blurrún. **Desarrollo digital:** Amparo Polo. **Corresponsal económico:** Roberto Casado. **Redactores jefes:** Mayte A. Ayuso, Juan José Garrido, Tino Fernández, Javier Montalvo, Emelia Viaña, Clara Ruiz de Gauna, Estela S. Mazo, José Orihuel (Cataluña) y Miguel Ángel Patiño

Empresas Víctor M. Osorio / Finanzas/Mercados Laura García / Economía Juan José Marcos / Opinión Ricardo T. Lucas / Directivos Nerea Serrano Nueva York Sergio Saiz / Londres Artur Zanón / Bruselas Andrés Stumpf / Comunidad Valenciana Julia Brines / Diseño César Galera / Edición Elena Secanella



EDITORA

Unidad Editorial Información Económica, S.L.U.  
Avenida de San Luis, 25 (28033 Madrid)  
Teléfono de contacto: 91 443 50 00

ADMINISTRADORES

Marco Pompignoli  
Laura Múgica

DIRECTOR DE NEGOCIO

Kayode Josiah

COMERCIALIZACIÓN DE PUBLICIDAD

Unidad Editorial, S.A.

DIRECTOR DE PUBLICIDAD

Rafael Serrahima