

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088289

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 5529/2022, de 23 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 637/2019

SUMARIO:

IS. Deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i). *Innovación tecnológica (IT). Desarrollo de aplicaciones informáticas. Cambio de criterio.* La Sala, modificando su anterior criterio [Vid., SAN, de 7 de julio de 2021, recurso nº 286/2018 (NFJ083324)], considera 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 aunque el proyecto al que correspondan haya merecido la calificación de Innovación tecnológica (IT). Para justificar esta modificación de criterio la Sala pone de manifiesto, en primer lugar, que no se puede negar las dificultades que presenta la determinación de los gastos a incluir en base de la deducción por inversiones por IT, dificultad que comienza por el control que puede ejercer la Administración Tributaria respecto de los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación o por un organismo adscrito a este y que continúa por las definiciones con las que hay que operar, desde la correspondiente a «innovación tecnológica», pasando por la de «diseño industrial» y terminado por la concerniente a «ingeniería de procesos de producción», que es la que nos ocupa. De esta forma, la modificación del 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 Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (EAI) en sus aclaraciones respaldada por los detallados anexos comunes, lo cuales incorporan, ahora ya sí, los criterios técnicos, las referencias bibliográficas, también los grados académicos para la obtención de la titulación, etc., de los que adolecían sus anteriores informes en lo referente al concepto «ingeniería de procesos de producción», anexos que deben considerarse integrantes de las aclaraciones periciales, sin que exista obstáculo procesal en virtud del cual deban ser rechazados, como pretende la actora en conclusiones. Expuesto lo anterior, la Sala considera que la producción de software, salvo excepciones, no puede considerarse incluida en el concepto de ingeniería de procesos de producción (tampoco en el de diseño industrial). Así, acepta la Sala como válidos los argumentos de los autores de los informes del EAI. Así se produce un acotamiento del concepto «ingeniería de procesos de producción» como «una disciplina especializada de la ingeniería de procesos de negocio que se enfoca en el entorno de la producción» (lo que comparten los peritos de la actora), pero que no incluye el desarrollo de las herramientas informáticas, la cual constituye actividad complementaria pero no la propia de la ingeniería de procesos de producción. Por tanto, considera el EAI que un «proceso de negocio no es un programa» y que, en consecuencia, el desarrollo de software no es el mismo tipo de actividad que la ingeniería de procesos. La ingeniería de procesos de producción es un subconjunto de la ingeniería de procesos de negocio que se enfoca en los procesos productivos de la empresa. Dicen también los funcionarios del EAI que la disciplina de procesos de producción es una actividad profesional diferente de la ingeniería del software o la ingeniería de sistemas de información. Por lo demás, la normativa aplicable no menciona explícitamente gastos de desarrollo de software en ninguno de los conceptos deducibles por IT y la circunstancia de la división en fases similares de los desarrollos de prototipos y de desarrollo de un software que no tiene la consideración de prototipo, no constituye un criterio válido para concluir que los gastos generados pueden asignarse a los conceptos que conforman la base de la deducción.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 35.
Ley 58/2003 (LGT), art. 217.
RD 520/2005 (RGRVA), art. 29.
Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 15.
Constitución Española, art. 9.3.

PONENTE:

Don José Félix Martín Corredera.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000637 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01647/2019

Demandante: ABANCA CORPORACIÓN BANCARIA, S.A.

Procurador: DON RAFAEL SILVA LÓPEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintitrés de noviembre de dos mil veintidós.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo nº 637/2019 interpuesto por ABANCA CORPORACIÓN BANCARIA, SA, representada por el procurador don Rafael Silva López, impugnando la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central, de 9 de abril de 2019, recaída en la reclamación administrativa NUM000 relativa al impuesto de sociedades. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La representación de ABANCA CORPORACIÓN BANCARIA, SA interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de abril de 2019, recaída en la reclamación económico-administrativa en única instancia promovida contra el acuerdo de liquidación de 22 de septiembre de 2015 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Previos los trámites procesales la parte actora formalizó su demanda en la que tras relatar los antecedentes del caso expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia por la que se anule la resolución del TEAC recurrida así como los actos administrativos de que trae causa reconociendo el derecho a las deducciones declaradas por la recurrente en concepto de gastos I+D e IT en el Impuesto sobre Sociedades.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda con alegación de los hechos y fundamentos que estimó convenientes solicitando una sentencia desestimatoria el recurso interpuesto, que confirme los actos recurridos e imponga las costas a la actora.

Tercero.

Acordado el recibimiento a prueba, fueron admitidas las pruebas propuestas por la parte actora consistentes en tener por reproducida la documentación, las periciales aportadas con la demanda consistentes en el dictamen firmado por don Fermín y don Florencio y la testifical pericial propuesta por el abogado del Estado a cargo de los funcionarios expertos adscritos al Equipo de apoyo informático don Francisco y doña Josefa.

Cuarto.

Al no estimarse necesaria la celebración de vista, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días, a fin de que presentaran sus conclusiones, y declaradas conclusas las actuaciones, se señaló para la votación y fallo el día 26 de octubre de 2022, suspendiéndose la deliberación para examinar conjuntamente ese recurso con el seguido con el número 638/2019. Finalmente, para la votación y fallo se señaló el 16 de noviembre de 2022, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Acotamiento de la cuestión litigiosa.*

El problema que tenemos que resolver se refiere a la cuantificación de las deducciones por Investigación Tecnológica (IT) previstas en el artículo 35.2 TRLIS, aplicadas por Caixa Galicia en las autoliquidaciones del impuesto de sociedades correspondientes a los ejercicios 2008, 2009 y 2010 (el negocio bancario de Caixa Galiciaa pasado a la recurrente). La Inspección consideró improcedentes, por no poder subsumirse en ningunos de los conceptos relacionados en el citado artículo 35.2 TRLIS, determinados gastos incurridos en los proyectos denominados Comex, Metrópolis, Plataforma avanzada de comunicaciones, Plataforma mercado capitales, Prescriptores y Agentes Colaboradores durante ejercicios 2007, 2008 y 2009. Señaladamente se consideró por la Inspección que la mayor parte de los gastos de desarrollo de aplicaciones informáticas no encajaban en el concepto 2º: «Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción», de manera que las deducciones eran improcedentes. La liquidación que está en el origen de la controversia comprende otras regularizaciones pero en esta vía jurisdiccional solo se cuestiona ya lo atinente a las deducciones. El criterio de la Inspección ha sido confirmado por el TEAC.

En el acuerdo de liquidación, siguiendo el informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (EAI), se concluyó, dicho ahora muy resumidamente, que los gastos generados en las fases del desarrollo de aplicaciones informáticas correspondientes a los proyectos notados, los cuales contaban con informes motivados por parte del Ministerio de Ciencia y Tecnología emitidos con arreglo al Real Decreto 1432/2003, no resultaban incluibles en la base de la deducción por actividades de innovación tecnológica en el concepto de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción [artículo 35.2 b).2º TRLIS].

El acuerdo del órgano de revisión objeto de este recurso, para desestimar la alegación relativa a este aspecto de la liquidación se remite, sin reproducirla siquiera mediante cita no textual, a su otro acuerdo, de la misma fecha, dictado en resolución de las reclamaciones nº NUM001 y NUM002. Este paralelo acuerdo del TEAC constituye el objeto del recurso 638/2019 que hemos deliberado conjuntamente con el que ahora nos ocupa. La parte fundamental de la argumentación del TEAC en la resolución remitida es que solo los gastos dispuestos en el art. 35.2.b TRLIS deben ser tomados en consideración a efectos de cuantificar la base de deducción por actividades de IT siendo procedente no incluir los que se cuestionaban sobre la base del informe emitido por el EAI, en que se sustenta el acuerdo de liquidación (se refiere a los gastos de desarrollo de aplicaciones).

Por otra parte, en esta vía jurisdiccional la demandante ha introducido otro punto de ataque, este dirigido contra el propio acuerdo del órgano de revisión, aduciendo que es nulo por haberse incumplido las normas reguladoras de los órganos colegiados y no haberse dado publicidad oficial a la norma organizativa interna del órgano central de revisión.

Segundo. *Posiciones de las partes.*

Rechaza la recurrente en su demanda el criterio de la Inspección, asumido por el órgano de revisión. Como eje central de su recurso sostiene que las actividades IT consistentes en el desarrollo de aplicaciones en ejecución de los proyectos, a diferencia de lo que se desprende del informe elaborado por el AEI, se hallan incluidas en el ámbito de aplicación del art. 35.2.b/ 2º TRLIS (Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción). En refrendo de esta idea se aporta con la demanda un informe pericial de la entidad EY firmado por los ingenieros superiores de Telecomunicaciones don Fermín y don Florencio. Asimismo, se llama la atención sobre la circunstancia de que la propia Administración Tributaria habría reconocido en actuaciones posteriores la inclusión de los gastos incurridos en el desarrollo de aplicación de proyectos calificados de IT en la base de deducción. Se refiere con ello al Acuerdo Previo de Valoración de 17 de diciembre de 2018 y al Acta de Conformidad de 20 de junio de 2019.

Con carácter subsidiario se suscita por la recurrente la nulidad del acuerdo del TEAC con el argumento de que se han incumplido las normas reguladoras de los órganos colegiados: (i) por imposibilidad de reconocer quién firma la Resolución y si es la misma persona que el Vocal asignado; (ii) por ausencia o, al menos, falta de publicidad oficial de la norma organizativa interna del TEAC con infracción de los artículos 29.5 del RD 520/2005 y 15 de la Ley 40/2015 y 9.3 de la Constitución Española de 1978; y (iii) por prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido en lo relativo las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados [ex artículo 217.1.e) de la LGT].

Difiere de los argumentos de la actora el Abogado del Estado.

Después de oponer que no se ha producido infracción alguna de las que la recurrente imputa a la resolución del TEAC y aporta un certificado del Abogado del Estado Secretario General del órgano de revisión acreditativo de la identidad de los firmantes de la resolución recurrida. Por otra parte, señala que los criterios que sigue el EAI con respecto a la conceptualización de gastos en proyectos de innovación tecnológica no han tenido cambios sustanciales entre las distintas actuaciones de comprobación sobre proyectos de I+D+i de ABANCA efectuadas desde el año 2007 y que, en cualquier caso, no procedería anular un acto porque contraviniera otros posteriores en las comprobaciones de los proyectos de I+D+i de las empresas que ahora forman Abanca.

Respecto a la base de la deducción por IT, reconviene el Abogado del Estado que la recurrente se limita a alegar y transcribir el contenido del informe pericial que acompaña a su demanda para contraponerlo con el informe del EAI, pero prescindiendo de las normas fiscales reguladoras de la base de la deducción, de las cuales resulta que solo puede estar integrada por el listado de gastos establecidos en el art. 35.2 b) TRLIS. Objeta igualmente que lo suscitado al respecto constituya un problema de carácter técnico, como sostiene la actora, puesto que, aun existiendo aspectos técnicos, se trata de la interpretación de los conceptos empleados por la ley y a partir de ello determinar si los gastos son (o no) subsumibles en aquellos y alcanzar así la consecuencia jurídica sobre la integración (o no) en la base de la deducción.

Tercero. *Cambio de criterio respecto del expresado en las sentencias de esta Sección de 12 de mayo , 1 de julio y 7 de julio de 2021 , dictadas en los recursos 1087/2017 , 120/2018 y 286/2018 , respectivamente, al respecto de si las actividades de IT consistentes en el desarrollo de aplicaciones informáticas se encuentran (o no) incluidas en el ámbito de aplicación del art. 35.2.b/ TRLIS.*

En nuestras sentencias de 12 de mayo, 1 de julio y 7 de julio de 2021 (procedimientos 1087/2017, 120/2018 y 286/2018), estimamos los recursos promovidos por LIBERBANK SA, otro de los bancos creados para recibir los activos y pasivos del negocio bancario de Cajas de Ahorros, en los que la polémica esencial residía -igual que ahora- en determinar si los gastos de desarrollo de software y programas informáticos incurridos en proyectos calificados de IT eran incluibles en la base de deducción por investigación y desarrollo conforme al artículo 35.2.b) TRLIS. Tras declarar que la Administración Tributaria estaba facultada para comprobar en el ámbito de la fiscalidad los gastos que pueden constituir la base de la deducción por innovación tecnológica aunque los proyectos afectados contaran con «Informe Motivado Vinculante» del MICINN, alcanzamos la conclusión de que eran incluibles en la base de deducción los gastos de desarrollo de aplicaciones bastante similares a los que ahora son controvertidos. Basamos nuestra resolución en que los argumentos del EAI (contrario a la inclusión de esos gastos dentro del concepto de ingeniería de procesos de producción) no eran válidos para sustentar el criterio de la Liquidación en orden a la exclusión de la base de esa clase de gastos. El EAI respaldaba su criterio en varias consultas de la DGT con especial mención a la V1521-06, pero lo Sala entendió que lo declarado en ellas no servía de apoyo suficiente a la conclusión.

Pues bien, los funcionarios expertos del EAI en las aclaraciones realizadas en este proceso a petición de ambas partes y especialmente a solicitud del abogado del Estado, nos llevan a una conclusión diferente a la alcanzada en aquellas sentencias, a saber, 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 aunque el proyecto al que correspondan haya merecido la calificación de IT. Esta modificación de criterio respecto de los antecedentes citados requiere una motivación razonada en preservación del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (por todas STC 80/2020 y las que en ella se citan), en el bien entendido de que nuestra decisión responde a una interpretación abstracta y con vocación de generalidad

del artículo 35.2.b) 2º TRLIS, señaladamente respecto a si los desarrollos de aplicaciones informáticas pueden ser encerrados dentro del concepto «ingeniería de procesos de producción».

No se puede negar las dificultades que presenta la determinación de los gastos a incluir en base de la deducción por inversiones por IT, dificultad que comienza por el control que puede ejercer la Administración Tributaria respecto de los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación o por un organismo adscrito a este a que se refieren el artículo 35.4 TRLIS y el Real Decreto 1432/2003 y que continúa por las definiciones con las que hay que operar, desde la correspondiente a «innovación tecnológica», pasando por la de «diseño industrial» y terminado por la concerniente a «ingeniería de procesos de producción», que es la que nos ocupa. En una suerte de paréntesis diremos aquí que los programas informáticos están expresamente excluidos como actividad de diseño industrial por el artículo 1.2 b) de la ley 20/2003 de protección jurídica del diseño industrial, razón por la cual no nos extenderemos en razonar sobre la no subsunción de los gastos polémicos en ese concepto.

En fin, 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 respaldada por los detallados anexos comunes, lo cuales incorporan, ahora ya sí, los criterios técnicos, las referencias bibliográficas, también los grados académicos para la obtención de la titulación, etc., de los que adolecían sus anteriores informes en lo referente al concepto «ingeniería de procesos de producción» del apartado 2.b del artículo 35 TRLIS, anexos que deben considerarse integrantes de las aclaraciones periciales, sin que exista obstáculo procesal en virtud del cual deban ser rechazados, como pretende la actora en conclusiones.

Justificado así el cambio de criterio, nos adentramos en el examen de fondo.

Cuarto.

La producción de software, salvo excepciones, no puede considerarse incluida en el concepto de ingeniería de procesos de producción (tampoco en el de diseño industrial).

El análisis de la controversia que nos ocupa recomienda comenzar reproduciendo en lo esencial los particulares extremos del precepto que disciplina la cuestión.

El art. 35.2.b/ TRLIS en su apartado 2 se ocupa de la deducción por actividades de innovación tecnológica. Se expresa así:

«a) Concepto de innovación tecnológica.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

[...]

2.º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los 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 un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

[...]».

Los gastos de los proyectos examinados no aceptados como integrantes de la base de deducción por IT están relacionados todos ellos con el desarrollo de aplicaciones y sistemas software que son empleados en la gestión de la entidad; su calificación como IT está acreditada por informes vinculantes emitidos por la Dirección General de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial; tales informes vinculan en lo relativo al

cumplimiento de los requisitos para calificar las actividades, siendo sin embargo, competencia exclusiva de la Administración Tributaria cuantificar la base de la deducción.

Como ha quedado expuesto en el anterior fundamento, sobre la base del informe del EAI, sin hacer objeto de controversia la calificación como innovación tecnológica de los proyectos analizados, entendió la Delegación Central de Grandes Contribuyentes que los gastos en desarrollo de aplicaciones informáticas no pueden incluirse en el concepto de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.

Ante este planteamiento - se ha dicho también - aporta la recurrente un informe pericial firmado por los ingenieros de telecomunicaciones don Fermín y don Florencio, de cuyo contenido se sirve para oponerse al elaborado por el EAI. Recogiendo el resultado de la revisión técnica de los proyectos estos expertos presentan las siguientes conclusiones:

« La revisión técnica se ha basado en el análisis de los criterios de clasificación de un proyecto como proyecto SW, así como en el examen de la documentación técnica disponible para cada uno de los Proyectos tomando en consideración los criterios analizados.

Del análisis realizado se ha extraído que un proyecto SW es aquel que tiene como actividad principal o preponderante el desarrollo de software, definición que se encuentra alineada con la clasificación de un proyecto SW en los Códigos UNESCO 1203 y 3304, relativos a la ciencia de los ordenadores y a la tecnología de los ordenadores, respectivamente.

Con base en estos criterios técnicos, como resultado del trabajo realizado se ha clasificado cada uno de los Proyectos en función de su naturaleza técnica, determinando aquellos que cumplen los requisitos para ser considerados proyectos SW.

[...]

Caracterización técnica de los gastos de los Proyectos, con el fin de determinar en qué medida se encuentran encuadrados en las diferentes fases que con carácter general componen un proyecto y cómo se relacionan estas últimas desde un punto de vista técnico con las siguientes actividades facilitadas por ABANCA a efectos de la realización de este Informe: diagnóstico tecnológico, tendente a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas; diseño industrial; e ingeniería de procesos de producción.

En primer lugar, se han revisado a partir de la bibliografía examinada los conceptos de "diagnóstico tecnológico", "diseño industrial" e "ingeniería de procesos de producción", caracterizando cada uno de ellos, tanto para un proyecto genérico como para un proyecto SW.

Asimismo, a partir de la revisión bibliográfica de las fases que con carácter general componen un proyecto, esto es, análisis, diseño, desarrollo y pruebas, se ha analizado su relación desde un punto de vista técnico con los conceptos "diagnóstico tecnológico", "diseño industrial" e "ingeniería de procesos de producción", alcanzando las conclusiones que se recogen a continuación.

[...]

«CRITERIOS DEL EAI EN CUANTO A LA NATURALEZA TÉCNICA DE LOS PROYECTOS

«En primer lugar, las conclusiones de los Informes del EAI parten de la base de que "los proyectos están relacionados todos ellos con el desarrollo de aplicaciones y sistemas software que son empleados en la gestión de la entidad" (página 6 de ambos Informes del EAI). De hecho, los criterios de evaluación de los gastos que se exponen en el apartado 4 de dichos informes y que se aplican a los Proyectos, parten de que son los aplicables en "en el caso del desarrollo de aplicaciones software, que es en lo que consisten los proyectos que nos ocupan" (páginas 15 y 17 de los Informes del EAI para Caixa Galicia y Caixanova, respectivamente).

No obstante, sobre la base de las conclusiones del presente Informe, no todos los Proyectos pueden calificarse como proyectos SW, sino que se ha analizado cuáles de ellos cumplen los requisitos para ser considerados proyectos SW (se remite a Tabla 9). Por lo tanto, sobre todos ellos no pueden aplicarse las conclusiones vertidas en los Informes del EAI, al partir de una premisa que, con el debido respeto, los firmantes del presente Informe no consideran acertada, lo que invalidaría los criterios de evaluación aplicados».

Bien. De entrada, si no estamos en un error, carece de trascendencia la argumentación acerca de la distinción entre proyectos «Software» y «no Software», separación que carece de respaldo normativo, siendo otro el problema a resolver. De carácter subsuntivo o clasificatorio, radica en determinar si se da la condición de que el gasto por desarrollo de aplicaciones sea incardinable (o no) en el concepto «ingeniería de procesos de producción». Dependiendo de ello, entonces procederá (o no) su inclusión para los proyectos de innovación tecnológica en la base de la deducción dentro de ese concepto del artículo 35.2.b) 2º del TRLIS.

La Sala va aceptar como válidos los argumentos de los autores de los informes del EAI expresados en las aclaraciones a los cuestionarios de preguntas acordadas en sede judicial y avalados por los anexos que aportan con ellos que contienen, además de las correspondientes explicaciones, referencias bibliográficas sobre el acotamiento del concepto «ingeniería de procesos de producción»: «una disciplina especializada de la ingeniería de procesos de negocio que se enfoca en el entorno de la producción» (lo que comparten los peritos de la actora), pero que no incluye el desarrollo de las herramientas informáticas, la cual constituye actividad complementaria pero no la propia de la ingeniería de procesos de producción. Con cita del artículo del experto en gestión de procesos de

negocio Rogelio, considera el EAI que un «proceso de negocio no es un programa» y que, en consecuencia, el desarrollo de software no es el mismo tipo de actividad que la ingeniería de procesos. La ingeniería de procesos de producción es un subconjunto de la ingeniería de procesos de negocio que se enfoca en los procesos productivos de la empresa.

Dicen también los funcionarios del EAI 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.

Aportan los funcionarios del EAI un argumento más:

«En el mundo del software existe una norma de referencia que indica claramente la diferencia entre una definición y la construcción de lo definido: el estándar ISO/IEC/IEEE 24765, sobre ingeniería de software. En dicha norma, queda claramente establecido que la definición de las arquitecturas software corresponden a los conceptos 3.2509 (análisis de requisitos) y 3.2975 (diseño de sistema), mientras que la construcción del software se corresponde con el concepto 3.580 (donde aparece claramente indicado que «el proceso de escribir, ensamblar y generar los activos» son lo que define la construcción; añade el estándar a continuación que la construcción engloba «el diseño detallado, la codificación, las pruebas unitarias y la depuración».

Por lo demás, el TRLIS no menciona explícitamente gastos de desarrollo de software en ninguno de los conceptos deducibles por IT y la circunstancia de la división en fases similares de los desarrollos de prototipos y de desarrollo de un software que no tiene la consideración de prototipo, no constituye un criterio válido para concluir que los gastos generados pueden asignarse a los conceptos que conforman la base de la deducción.

Sobre este motivo queda todavía por despejar una cuestión. Según la recurrente el Acuerdo Previo de Valoración (APV) de 17 de diciembre de 2018 y el Acta de Conformidad de 20 de junio de 2019, ambos posteriores al acuerdo de Liquidación originario, avalarían su tesis sobre la inclusión del desarrollo de aplicaciones en el concepto de ingeniería de procesos de producción a la vez que mostrarían el cambio de criterio de la Administración Tributaria. Pero los expertos del EAI, en las aclaraciones presentadas, ponen de relieve que no se han producido cambios hacia criterios menos restrictivos en la evaluación de proyectos de IT entre la valoración de proyectos de Caixanova y Caixa Galicia de 2007-2010 y el Informe del APV, y llaman la atención, para ponerlo de relieve, sobre el hecho de que los peritos de la recurrente han utilizado solo una parte del texto de la APV para considerar que se ha producido un cambio de criterio, leyendo el texto íntegro - señalan- resulta corroborado el mantenimiento del criterio de que, en general, el desarrollo de aplicaciones informáticas no es diseño industrial.

Se explica extensamente en las aclaraciones que un proyecto puro de desarrollo de software que no cambia de ninguna manera el proceso de producción, de manera que no genera gastos de ingeniería de procesos de producción, aunque con una matización: un proyecto en el que existe una primera fase en la que se definen una serie de procesos (o se redefinen unos procesos existentes), y una fase posterior en la que se aborda la creación o la mejora de herramientas (normalmente informáticas), sí puede generar gastos de ingeniería de procesos de producción, siendo un error muy común confundir la ingeniería del proceso con la ingeniería de las herramientas que se utilizan en el proceso. El supuesto matizado no se da en el caso considerado.

Y el rendimiento del acta de conformidad de 20 de junio de 2019 A01- NUM003 incoada por el concepto Impuesto sobre Sociedades y ejercicios 2012 a 2015 tampoco sirve de soporte para desvirtuar la conclusión de que los gastos de desarrollo de software no se ajustan al concepto de «ingeniería de procesos de producción»; por más que en esa acta no se regularizaran gastos de desarrollo de software, y aparte de que es posterior a la que ahora nos ocupa, cualquier caso, no vemos que en ella se muestre un criterio que contradiga la conclusión aquí alcanzada.

A todo esto, esta Sala no comparte las críticas acerca de la capacitación de los autores de los informes para la emisión de los informes y las aclaraciones, y no la comparte porque precisamente lo que examinan los peritos son los desarrollos de las aplicaciones. La señora Josefa es licenciada en Ciencias Físicas y el señor Francisco es licenciado en informática y ambos pertenecen al Cuerpo Superior de Sistemas y Tecnologías de la Información de la Administración General del Estado.

Quinto. *Sobre el motivo en que se denuncia la nulidad del acuerdo del TEAC por ausencia o falta de publicidad oficial de la norma organizativa interna del TEAC y por haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido en las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.*

Solo con carácter subsidiario, por eso lo examinamos ahora alterando el orden lógico de enjuiciamiento, se sostiene por la recurrente la nulidad del acuerdo del TEAC impugnado por falta de publicidad oficial de su norma organizativa interna y por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento en lo atinente a las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados (ex artículo 217.1.e) de la LGT). También se

aducía en este motivo que no se conocía quién firmaba el acuerdo del órgano y si es la misma persona que el Vocal asignado, pero esta queja está solventada con la certificación del Abogado del Estado Secretario General del TEAC, en la que se refleja que las ponencias, entre las que se encuentra la del asunto que nos ocupa, están firmadas por los componentes de la Sala, fueron aprobadas por unanimidad.

Contrariamente a lo defendido por la actora, del principio de publicidad de las normas no se sigue la necesidad de publicar los acuerdos que determinan la organización y funcionamiento interno de cada órgano de la Administración, no existiendo en el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005) ninguna indicación de publicación en diario oficial de la composición de las vocalías ni de que se den a conocer a los reclamantes los integrantes de la vocalía que resolverá la reclamación [SAN 7 10 de febrero de 2020 (Rec. 8/2018)].

De igual manera no se aprecia el incumplimiento de las normas reguladoras de los órganos colegiados por la incidencia de las previsiones sobre su composición y funcionamiento previstas en el real decreto 769/2017. Hemos tenido ocasión de pronunciarnos sobre esta cuestión en varias ocasiones, rememoradas en nuestra sentencia de 27 de abril de 2022 (recurso 81/2019) con la conclusión de rechazar tal infracción y por consiguiente que se haya producido alguna clase de invalidez en el acuerdo recurrido. Únicamente extractaremos algunos de los párrafos más relevantes de esta sentencia para nuestro propósito:

(...) El RD 769/2017, en su artículo 6 , regula la composición del TEAC, que en relación con sus " competencias, composición y funcionamiento" se continuaría rigiendo por sus normas específicas, las cuales, por lo tanto, no se ven alteradas por el RD 769/2017. No obstante, se dice que el Presidente del TEAC tendrá rango de " Director General", el Secretario General de " Subdirector General" y los vocales de " Subdirector General", cuyo "nombramiento ha de efectuarse mediante real decreto". Si bien, la Disposición Transitoria Tercera estableció que " con el objeto de garantizar el normal funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central, entretanto se produzca el nombramiento mediante real decreto los titulares de las nuevas vocalías que se establecen en el presente real decreto , mantendrán sus funciones los actuales vocales".

Si se realiza una lectura conjunta del art 6 del RD 769/2017 , en relación con la Disposición Transitoria Tercera de la misma, se observa que lo pretendido por la regulación fue que el funcionamiento del TEAC continuase siendo el mismo hasta el nombramiento de los nuevos vocales.

(...)

El alcance de esta norma ha sido ya analizado por diversas sentencias de esta Sala. Así, la SAN (4ª) de 13 de noviembre de 2019 (Rec. 544/2017), afirma que " el precepto reglamentario es claro en el sentido de que mientras no entren en funcionamiento las nuevas vocalías por designación de los nuevos vocales, permanecen en sus funciones los anteriores, se entiende que al frente de las vocalías existentes". Añadiendo la SAN (4ª) de 5 de febrero de 2020 (Rec. 505/2017), que " los vocales tenían plenas competencia para el ejercicio de sus funciones, entre las que se encontraban el dictado de resoluciones como las impugnadas, hasta que se nombrara a los nuevos vocales", pues están " habilitados normativamente para continuar ejerciendo sus funciones hasta el nombramiento de los nuevos vocales". Y la SAN (4ª) de 10 de febrero de 2020 (Rec. 8/2018), que " no consta en el expediente que el demandante se hubiera interesado por conocer la composición de la vocalía ni ahora alega motivo alguno para recusar a sus integrantes".

Línea que ha asumido como propia esta Sección en sus SAN (2ª) de 6 de abril de 2021 (Rec. 6/2018) y 27 de marzo de 2021 (Rec. 1089/2017), entre otras, en la que añadimos es el TEAC, " como órgano colegiado - art 228 LGT - y no la concreta Vocalía que pueda asumir las funciones de ponencia, u otras. La Ley General Tributaria (LGT) atribuye la competencia al TEAC, no a sus Vocales; por ello, la estructura interna del mismo tendrá relevancia organizativa, pero ninguna en cuanto a su consideración como órgano; y claro está, todo ello, sin perjuicio de la regularidad (o no) de la incorporación al órgano de cada uno de sus miembros, que es lo que aquí se ha discutido sin éxito, y también sin perjuicio del derecho a conocer la concreta composición de cada sesión, y de velar por dicha composición regular, incluyendo el derecho a recusar, si a ello hubiere lugar».

En definitiva, no se aprecian las vulneraciones alegadas por la recurrente en el motivo examinado.

Sexto. Costas Procesales.

En razón del cambio de criterio al respecto de la deducción por innovación tecnológica justicia no hacemos condena en costas.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por ABANCA CORPORACIÓN BANCARIA, SA, representada por el procurador don Rafael Silva López, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de abril de 2019, recaída en la reclamación administrativa NUM000. Sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.