

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC082813

DGT: 24-06-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1510/2022

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Creación de empleo. *Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.* Una entidad tiene un trabajador al que se le ha reconocido un grado de discapacidad del 33% con efectos desde julio de 2018, si bien, la resolución del órgano competente fue emitida en 2019. En la medida en que el trabajador cumple los requisitos para la aplicación de la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad y no haya transcurrido el plazo de prescripción previsto para la liquidación del IS correspondiente a 2018, la entidad deberá instar la rectificación de la autoliquidación para aplicar la referida deducción.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 38.

Ley 58/2003 (LGT), art. 120.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante tiene un trabajador al cual, el órgano administrativo competente, le ha reconocido un grado de discapacidad del 33 por ciento con efectos desde el 6/7/2018. No obstante, la discapacidad referida ha sido resuelta por el órgano competente en el período 2019.

Los datos del promedio de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento de la entidad consultante son los siguientes:

- 0,00 trabajadores en 2017.
- 0,49 trabajadores en 2018.
- 1 trabajador en 2019.

Cuestión planteada:

Si la entidad debe proceder a aplicar en su totalidad la deducción en el período 2019, o si es necesario presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación del período 2018 para incluir la parte correspondiente a ese año.

Contestación:

El artículo 38 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante, LIS) regula la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, estableciendo lo siguiente:

“1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

2. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

3. Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el artículo 102 de esta Ley”.

En consecuencia, en la medida en que el trabajador esté contratado por la entidad consultante y tenga una discapacidad reconocida en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, cumpliría los dos requisitos exigidos para computarse dentro del promedio de plantilla a los efectos de la deducción del artículo 38.1 de la LIS.

En concreto, la deducción correspondiente al periodo de 2018 será el importe que resulte de multiplicar la cantidad de 9.000 euros por el incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento experimentado durante el periodo impositivo, esto es, por la diferencia existente entre el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 66 de 2018 y el mismo promedio referido al periodo 2017.

Del mismo modo, la deducción en el periodo 2019 será el importe que resulte de multiplicar la cantidad de 9.000 euros por la diferencia existente entre el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 66 de 2019 y el mismo promedio referido al periodo 2018.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la entidad consultante no ha declarado cantidad alguna en concepto de deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad a que se refiere el artículo 38.1 de la LIS en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo 2018.

En este sentido, las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) en fecha 23 de marzo de 2022 en las reclamaciones económico-administrativas números 00-514-2020 RG y 00-4379-2018 RG han sentado como doctrina reiterada la improcedencia de rectificar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio no prescrito solicitada para incluir una deducción por doble imposición internacional generada en un ejercicio prescrito que no fue consignada por el obligado tributario en la autoliquidación de dicho ejercicio prescrito.

En síntesis, el TEAC considera en dichas Resoluciones que la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 (Rec. Casación 111872020), que a su vez confirma la resolución del TEAC de 05/07/2017 (RG 858/2016), aunque referida a bases impositivas negativas, es trasladable a los casos que resuelven las citadas resoluciones, dado que las cuestiones que analizan se refieren a si puede reconocerse en un periodo impositivo no prescrito, como deducción pendiente de aplicar, una supuesta deducción generada en un periodo impositivo prescrito o un incremento en la deducción en él practicada, siendo que, en ambos casos, dicho periodo impositivo ya no puede ser rectificado.

Concretamente, el fundamento de derecho octavo la Resolución del TEAC en la reclamación económico-administrativa número 00-514-2020 RG indica lo siguiente:

“...Siendo así, parece razonable exigir que dicha deducción se consigne en la declaración tributaria del IS de ese ejercicio, sin perjuicio de que esta pueda ser el resultado de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en ejercicio de sus obligaciones tributarias, o fruto de una solicitud de rectificación de ésta planteada por la entidad de acuerdo con las reglas aplicables, o, incluso, cuando nos encontramos ante la liquidación del tributo y ejercicio practicada por la Administración como resultado de un procedimiento de comprobación.

Son varias las alternativas, pero es exigible, como requisito para reconocer el derecho al disfrute de la misma, que se declare en el ejercicio en que se genera.

(...)

De todo ello, reitera este Tribunal que debe exigirse, como requisito para acceder a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, consignar su importe en la declaración tributaria del IS del ejercicio en que se generó, a través de cualquiera de las alternativas que han quedado expuestas (autoliquidación - o su rectificación posterior en plazo - o liquidación administrativa).”

En relación con lo anterior, procede señalar que el artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT) dispone que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a la Administración tributaria del Estado, de la cual forma parte la Dirección General de Tributos. Por tanto, la doctrina fijada en las resoluciones del TEAC anteriormente citadas, que hacen suyos los criterios fijados en la doctrina resultante de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021, serán vinculantes para la Dirección General de Tributos.

En este punto cabe señalar que este Centro Directivo considera que la doctrina reiterada establecida por el TEAC en las resoluciones anteriormente citadas resulta de aplicación, igualmente, a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad regulada en el artículo 38 de la LIS, objeto de la presente consulta. De dicha doctrina se deriva que las deducciones a que tenga derecho el contribuyente deben estar consignadas en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en el que se generaron.

En este sentido, el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) dispone que “cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

En consecuencia, la deducción a que se refiere el escrito de consulta solo podrá aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo en el que se generó, debiendo la consultante, en caso contrario, instar la rectificación de dicha

autoliquidación, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, para su consignación. Lo anterior, siguiendo la doctrina sentada por el TEAC, supone un cambio de criterio respecto al sostenido por la Dirección General de Tributos en resoluciones anteriores.

Por tanto, en la medida en que no haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT, la entidad consultante deberá instar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo 2018, a los efectos de aplicar la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad establecida en el artículo 38.1 de la LIS.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.