

**DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ077610

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

Sentencia 272/2019, de 10 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1025/2018

**SUMARIO:**

**Procedimientos de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. Haciendas Forales. País Vasco. IS. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnología (I+D+i). Declaraciones tributarias. Opciones.** La entidad no consignó en su autoliquidación la deducción por I + D, pero esto no puede interpretarse como una renuncia tácita al derecho a la deducción. En la declaración no se ejerció una opción, sino que se omitió la consignación de la deducción. Por tanto, nada se opone a que al no haberse ejercido la opción pueda solicitar que se completa su declaración con la aplicación de la deducción omitida.

**PRECEPTOS:**

Norma Foral de Guipuzkoa 2/2014 (IS), arts. 62 y 128.

Norma Foral de Guipuzkoa 2/2005 (General Tributaria), arts. 115 y 116.

Ley 58/2003 (LGT), art. 119.

**PONENTE:***Don Juan Alberto Fernández Fernández.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 1025/2018

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**SENTENCIA**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

En Bilbao, a diez de octubre de dos mil diecinueve.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1025/2018 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución de 18-10-2018 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación 2017/0061 interpuesta por Invesnor S.A. contra el Acuerdo de 31-01-2017 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que desestimó la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE: INVESNOR SA, representada por el Procurador Don LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO y dirigida por el Letrado Don CARLOS GANUZA LÓPEZ.

- DEMANDADA: La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora Doña BEGOÑA URIZAR ARANCIBÍA y dirigida por el Letrado Don JOSÉ LUIS HERNÁNDEZ GOICOECHEA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

## I. ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 19 de diciembre de 2018 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Don LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO actuando en nombre y representación de INVESNOR SA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 18-10-2018 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación 2017/0061 interpuesta por Invesnor S.A. contra el Acuerdo de 31-01-2017 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que desestimó la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015; quedando registrado dicho recurso con el número 1025/2018.

### Segundo.

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en él expresados, y que damos por reproducidos.

### Tercero.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la actora.

### Cuarto.

Por Decreto de 29 de abril de 2019 se fijó como cuantía del presente recurso la de 42.725,70 euros.

### Quinto.

En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

### Sexto.

Por resolución de fecha 27 de septiembre de 2019 se señaló el pasado día 3 de octubre de 2019 para la votación y fallo del presente recurso.

**Séptimo.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

**II. FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la Resolución de 18-10-2018 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación 2017/0061 interpuesta por Invesnor S.A. contra el Acuerdo de 31-01-2017 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que desestimó la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015.

La recurrente había presentado la autoliquidación del IS-2015 en régimen de consolidación fiscal, como sociedad dominante del Grupo 04/08/G; base imponible "0" a resultados de la compensación de bases negativas de ejercicios anteriores; sin consignación de la deducción por las actividades de desarrollo e investigación (I+D) realizadas por Sabico Seguridad S.A., integrante del grupo mencionado

La recurrente solicitó con fecha 1-12-2016 la rectificación de la antedicha declaración con la finalidad de consignar la deducción de 42.725,70 € en concepto de I+D, pendiente de aplicación en futuros ejercicios.

El Acuerdo de 31-01-2017 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos desestimó la solicitud de rectificación en aplicación del artículo 128.2 de la NFIS que prohíbe la modificación de las opciones fiscales ejercidas en la autoliquidación del IS, como la referida a la deducción por I+D, finalizado el plazo de presentación voluntaria de la declaración.

El Acuerdo recurrido del TEAF de Gipuzkoa desestimó la reclamación reseñada más arriba por los mismos fundamentos (3º a 7º) de la Resolución que desestimó la reclamación interpuesta por Sabico Seguridad S.A. contra la desestimación de la solicitud de rectificación presentada respecto al mismo concepto (deducción I+D) y ejercicio (2015)

Según ese Acuerdo, la deducción por I+D, incluida en el Capítulo II del Título V de la Norma Foral 2/2014, debe ejercerse con la presentación de la autoliquidación (artículo 128.1 r de esa NF) y no puede modificarse una vez finalizado el plazo de presentación voluntaria de la declaración (apartado 2 del mismo precepto).

**Segundo.**

El recurso contencioso-administrativo se funda en los motivos siguientes:

1.- Error en la interpretación que hace el TEAF de Gipuzkoa del concepto de "opción tributaria" ( art. 115.3 de la NFGT de ese Territorio; idem, artículo 119.3 de la LGT): el reconocimiento de la deducción por I+D no constituye el ejercicio de una opción en la declaración del IS, sino un derecho o facultad del contribuyente con trascendencia, en lo que hace al caso, no en la aplicación de la deducción omitida en dicha declaración, sino en su reconocimiento con efectos en ejercicios posteriores.

2.- La procedencia de la rectificación desestimada por el Acuerdo del Servicio de Gestión, al amparo del artículo 116.4 de la NFGT de Gipuzkoa.

3.- La vulneración de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad. Actos propios de la demandada: resolución del Servicio de Gestión que estimó la solicitud de Sabico Seguridad S.A. de rectificación de las autoliquidaciones del IS (2009-2010) por omisión de la deducción por inversiones en activos no corrientes; Resolución nº 34.052 de 22-03-2018 del TEAF de Gipuzkoa en supuesto de no ejercicio de opción tributaria (exención por trabajos realizados en el extranjero/ régimen de excesos) en el IRPF; mutatis mutandi, la deducción por I+D del artículo 62 de la NFIS, en cuanto sujeta a distintas alternativas, incompatibles, según los apartados 5 y 6 de ese precepto en su redacción vigente a 31-12-2015.

4º.- El incumplimiento de un requisito formal no puede ser obstáculo al reconocimiento de un beneficio fiscal cuyos requisitos materiales han sido acreditados.

5º.- Extralimitación del artículo 128 de la N.F. 2/2014 del IS. Vulneración del principio de igualdad: identidad entre los regímenes común ( art. 119.3 LGT) y Foral (art. 115.3 de la NFGT de Gipuzkoa) en materia de opciones fiscales.

### Tercero.

La demandada, Diputación Foral de Gipuzkoa se ha opuesto a la estimación del recurso contencioso por los siguientes motivos:

1º.- La remisión del artículo 115.3 de la NFGT de Gipuzkoa a la normativa de cada tributo sobre la determinación, en su caso, del momento o período de rectificación de las opciones tributarias, distinto al de presentación de la declaración; en lo que hace al caso el artículo 128 de la NFIS que en su redacción de aplicación al ejercicio 2015 prohíbe la modificación de las opciones ejercitadas en la autoliquidación del Impuesto, finalizado el plazo voluntario de declaración en el supuesto, entre otros, de la deducción por I+D.

2º.- La inaplicación del artículo 128.3 de la NFIS: inexistencia de error aritmético o de hecho.

3º.- La inaplicación de los precedentes administrativos invocados por la recurrente: nuevo régimen normativo (Norma Foral 2/2014) de aplicación al IS a partir del 1-01-2014.

4º.- La conformidad del artículo 128 de la Norma Foral 2/2014 de Gipuzkoa del IS con la Ley 12/2012 del concierto económico con el País Vasco (artículos 1.Uno y 14.1).

### Cuarto.

El artículo 115.3, párrafo 2º de la NFGT de Gipuzkoa remite, en lo que hace al caso, al artículo 128 de la Norma Foral 2/2014 de 17 de Enero del Impuesto sobre sociedades para la determinación del momento o período, distinto del de presentación voluntaria de la declaración en el que, en su caso, se puede modificar la opción tributaria ejercida en la autoliquidación del tributo.

Pero esa remisión a la norma del IS no podía comportar, y no ha comportado, la alteración del concepto técnico o usual de "opción tributaria" teniendo por tal el ejercicio de un derecho o facultad del contribuyente, sin alternativa o solución incompatible.

Además, la opción ha de consistir en una declaración formal, expresa, del contribuyente en favor de una u otra de las aplicaciones (con efectos de presente o futuro) presentadas como alternativas; por lo tanto, no puede entenderse ejercida tácita o implícitamente, esto es, en caso de silencio u omisión en la oportuna autoliquidación.

La recurrente no consignó en la autoliquidación del IS-2015 la deducción en concepto de I+D del artículo 62 de la NFIS; esto no puede interpretarse como la renuncia "tácita" a ese derecho o lo que es lo mismo, como el ejercicio de la opción por su no disfrute en los ejercicios posteriores, dado el resultado negativo de aquella declaración, sin contravenir el carácter formal de toda declaración tributaria haciendo una interpretación de la misma contraria a la seguridad jurídica.

Precisamente, por razones de seguridad jurídica lo que no consiente la normativa tributaria, con carácter general, es que la opción ejercida en el período de presentación voluntaria de la declaración pueda modificarse en un momento posterior; a salvo lo que disponga la normativa de cada tributo.

Por lo tanto, no se quebranta esa disposición cuando en la declaración del Impuesto no se ha ejercido ninguna opción sino que se ha omitido la consignación de la exención a la que de forma única o alternativa tenía derecho el contribuyente.

Así es que, el artículo 128 de la NFIS de Gipuzkoa (tampoco la Norma general tributaria de ese territorio) no establece un plazo para el ejercicio de la opción tributaria, sino el régimen de modificación o rectificación de la opción ejercida, a salvo en el supuesto, según el apartado 5 de dicho precepto, de que no se hubiera presentado la autoliquidación dentro del plazo voluntario en que se pierde el derecho a ejercitar las opciones previstas en el segundo párrafo del apartado 2; a sensu contrario, cabe ejercer la opción (no una nueva o distinta de la ya ejercida) en los supuestos previstos en ese apartado, fuera del período de declaración voluntaria.

Diferenciado, pues, el supuesto de opción no ejercida de los supuestos de modificación o rectificación de la opción ejercida, nada se opone a que el contribuyente dentro del plazo de rectificación de su autoliquidación solicite, con amparo en el artículo 116.4 de la NFGT de Gipuzkoa, que se complete su declaración con la consignación o aplicación de la deducción omitida lo que, en el presente caso, constituye la opción por un

determinado beneficio en lugar de los otros presentados como alternativos, según ha señalado el recurrente en atención a lo dispuesto por los apartados 5 y 6 de la NFIS.

## Quinto.

Las sentencias dicadas por la Sala con fecha 5-03-2018 en el Recurso 1089/ 2012 y con fecha 15-10-2018 en el Recurso 233/2018 en aplicación de la normativa de Bizkaia anterior a la Norma Foral 11/2013 de 3 de diciembre del Impuesto sobre sociedades advierten (la primera) de esa modificación pero sin anticipar su aplicación a supuestos como el planeado en este proceso, regulado por la Norma Foral 2/2014 de Gipuzkoa.

Aun así, la modificación en el régimen de las opciones tributarias que ha comportado la nueva normativa del Impuesto de sociedades a que nos acabamos de referir justifica, en parte, las dudas suscitadas en este proceso respecto a la interpretación del nuevo régimen (más restrictivo) sobre la modificación de las opciones tributarias, según denota la propia resolución del TEAF en comparación con los precedentes señalados por la recurrente y por esa razón se reducirán a la mitad las costas del procedimiento que han de imponerse a la demandada ( artículo 139.1 y 3 de la LJCA).

## FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo presentado por INVESNOR SA contra la Resolución de 18-10-2018 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación 2017/0061 interpuesta por Invesnor SA contra el Acuerdo de 31-01-2017 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que desestimó la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015, debemos anular y anulamos los actos recurridos y condenamos a la Administración demandada a practicar en la autoliquidación del IS-2015 la rectificación solicitada por la recurrente respecto a la deducción por actividades de I+D, para su consignación en esa declaración y aplicación en ejercicios posteriores; e imponemos a la demandada la mitad de las costas del procedimiento.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 1025 18, un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 10 de octubre de 2019.

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.