

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088807

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2023

Sala 1.^a

R.G. 5846/2021

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Investigación científica e innovación tecnológica (I+D+I). Posibilidad de solicitar la monetización de la deducción por actividades de I+D+i calculada con los porcentajes incrementados previstos en art. 94 de la Ley 20/1991, aplicados para el cálculo de la deducción en el momento de su generación. La cuestión planteada se circunscribe, concreta y específicamente, a la interpretación de la normativa que regula el abono de las deducciones por gastos en investigación, desarrollo e innovación tecnológica por insuficiencia de cuota, contemplada en el art. 39.2 de la Ley 27/2014 (Ley IS). En concreto, versa sobre si la entidad podía solicitar la monetización de la deducción por actividades I+D+i que generó con los porcentajes incrementados previstos en la Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), que fueron aplicados para calcular la deducción cuando se generó, o bien, como señala la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid en este caso, si puede solicitar, y obtener, dicha monetización pero sólo en la parte de la deducción que corresponde con lo que sería la deducción para cualquier sujeto pasivo cometido al régimen común del art. 35 de la Ley 27/2014 (Ley IS), sin que puedan tenerse en cuenta los importes -de la deducción- que resultan de la aplicación de los porcentajes incrementados previstos para entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades pero con domicilio fiscal en Canarias, de acuerdo con la Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias).

La interesada en su escrito de alegaciones establece fundamentalmente que el régimen previsto en el art. 94 de dicha Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), no supone la creación o el establecimiento de nuevas deducciones diferentes a las previstas en el régimen general del IS, sino una mejora para éstas, prevista para el supuesto de entidades, sujetos pasivos del IS, domiciliadas o que realicen actividades en Canarias.

Respecto de la monetización solicitada, el Tribunal aclarar que, como bien dice la entidad, la Ley 20/1991 no regula una deducción de I+D+I distinta a la prevista y establecida en el art. 35 de la Ley 27/2014 (Ley IS), lo que hace, únicamente, es prever respecto de las entidades domiciliadas o que realicen actividades en Canarias la posibilidad de aplicar un tipo incrementado para calcular el importe concreto de las deducciones a las que tienen derecho las entidades domiciliadas en Canarias, sujetos pasivos del IS. Pero las deducciones, y concretamente esta, establecida por el desarrollo de actividades de I+D, está prevista y regulada íntegramente, en cuanto a la generación del derecho a aplicarla, en la normativa del IS de régimen común y, concretamente, en el art. 35 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) para los ejercicios 2013 y 2014, que son los aquí afectados.

Esto es, el art 39.2 de la Ley 27/2014 (Ley IS) permite, bajo ciertas circunstancias, la monetización de la deducción por I+D que haya generado la entidad y debe entenderse que ésta es la concreta deducción que haya generado la entidad, teniendo en cuenta sus particulares y específicas condiciones y características. Dicho de otra manera, si una entidad, como la aquí interesada, ha desarrollado actividades por las que generó la deducción por I+D puede, si cumple los requisitos y condiciones estipuladas en el art. 39.2 de la Ley 27/2014 (Ley IS), solicitar su abono anticipado. Y ese abono anticipado, si corresponde, debe entenderse que es del importe de la deducción por I+D que la entidad haya generado teniendo en cuenta esas circunstancias o condiciones específicas; así, si ese importe es superior como consecuencia de la mera aplicación de lo dispuesto en la normativa canaria, el TEAC no encuentra argumentos para negar que el abono anticipado será de ese importe superior, es decir, del total de la deducción generada. Y es que no puede afirmarse que esta entidad haya generado una deducción distinta de la establecida y prevista en el art. 35 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) -actual 35 de la Ley 27/2014 (Ley IS)-, sino que, únicamente, por su condición de entidad domiciliada en Canarias, ha podido determinar esa deducción en un importe superior al que se habría determinado si no le fuera de aplicación la normativa canaria. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 35.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 35 y 39.

Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 94.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta contra la resolución, de fecha de 21 de julio de 2021 con número de recurso RG..., del recurso de reposición previamente promovido contra la liquidación provisional del IS 2019 dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid (expediente número 2021...).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 31/07/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 30/07/2021 contra la resolución del recurso de reposición indicada en el encabezamiento.

Se describen a continuación los hitos más importantes del expediente.

Segundo.

La recurrente recibió con fecha 25/01/2021 requerimiento de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, a través del cual se le comunicaba que, en relación con su autoliquidación del IS, en régimen de consolidación fiscal, correspondiente al ejercicio 2019, se habían detectado ciertas incidencias que se debían subsanar, procediendo la recurrente a aportar la documentación solicitada.

Después se acordó, por el mismo órgano, el inicio de un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada con el que se puso fin al procedimiento de verificación de datos iniciado con el requerimiento recibido. El alcance del procedimiento, de alcance parcial, fue, en relación con el IS, la comprobación de:

- Deducciones I+D excluidas del límite. Opción artículo 39.2 Ley Impuesto sobre Sociedades, (ley 27/2014) en adelante LIS (casillas 00918 y 00737 generadas por la entidad dependiente B...)
- Saldo pendiente al inicio del periodo de las deducciones para incentivar determinadas actividades del capítulo IV Título LIS.

Y es que la entidad **SP SA** había generado la deducción por I+D+I prevista en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobada por Real Decreto legislativo 4/2004 de 5 de marzo en (adelante TRLIS) que era la norma vigente en los ejercicios en que se generaron las deducciones de 2013 y 2014 y a las que, a efectos del cálculo de la misma, el tipo de deducción aplicable a la base, era incrementado para empresas domiciliadas o que realicen actividades en Canarias de acuerdo con lo previsto en la ley 20/1991, al cumplir **SP SA** todos los requisitos establecidos en la misma para aplicarlos.

En el ejercicio 2019, y ante la insuficiencia de cuota, solicita el abono de las deducciones de I+D+I generadas en dichos ejercicios, la denominada monetización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 39.2 LIS.

Tercero.

Con fecha de 22 de abril de 2021 se notifica a la recurrente la resolución con la liquidación provisional, en la que la Administración rechaza el abono de las deducciones I+D+I solicitado ya que considera que dichas deducciones, las generadas por la entidad, son específicas de Canarias y no son las previstas en el régimen común del artículo 35 LIS y, en consecuencia, dado que se consideran deducciones distintas a las del régimen común, entiende la Administración que no resulta aplicable la opción de la monetización prevista en artículo 39.2 LIS que se refiere únicamente a las deducciones reguladas en el artículo 35 LIS. Además, modifica las deducciones pendientes de los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Cuarto.

No conforme con la liquidación, la reclamante interpuso, contra ella, el recurso potestativo de reposición con fecha de 20 de mayo de 2021.

Quinto.

Con fecha de 22 de julio de 2021 a **SP SA** le fue notificada la resolución del recurso de reposición en el que se estimaba parcialmente su solicitud, y se acordaba una devolución de 1.131.580,76 euros.

La Administración entendía que, efectivamente, sí era posible solicitar la opción del art 39.2 LIS en relación con las deducciones generada por **SP**, ya que si tenían la consideración de deducciones por I+D+I, pero, sin embargo, era necesario girar una nueva liquidación provisional donde se modificase el importe del abono anticipado de la

deducción, ya que, a este, no le eran de aplicación los porcentajes incrementados de deducción previstos por la Ley 20/1991 de 7 de junio de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, sino los porcentajes establecidos en el régimen general de la LIS.

Sexto.

Disconforme con esa resolución del recurso de reposición, **SP SA** promueve, con fecha de 31 de julio de 2021, la presente reclamación económico administrativa ante este Tribunal. Las alegaciones presentadas reproducen fundamentalmente las alegaciones ya planteadas ante la Unidad de Gestión de Grandes Empresas y, en síntesis, se refieren al hecho de que el artículo 39.2 LIS es aplicable también a las deducciones generadas por I+D en Canarias, en todos sus términos, ya que se trata de deducciones del régimen común previstas en la LIS, pero a las que le son de aplicación los porcentajes incrementados previstos para las empresas que realicen actividades en Canarias de acuerdo con el artículo 94 Ley 20/1991.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a derecho de la resolución del recurso de reposición objeto del presente recurso de alzada dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

Tercero.

La cuestión planteada en la presente reclamación económico administrativa se circunscribe, concreta y específicamente, a la interpretación de la normativa que regula el abono de las deducciones por gastos en investigación, desarrollo e innovación tecnológica por insuficiencia de cuota, contemplada en el referido artículo 39.2 de la LIS.

En concreto, versa sobre si la entidad aquí recurrente podía solicitar la monetización de la deducción por actividades I+D+I que generó con los porcentajes incrementados previstos en la ley 20/1991, que fueron aplicados para calcular la deducción cuando se generó, o bien, como señala la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid en este caso, si puede solicitar, y obtener, dicha monetización pero sólo en la parte de la deducción que corresponde con lo que sería la deducción para cualquier sujeto pasivo cometido al régimen común del art 35 LIS, sin que puedan tenerse en cuenta los importes (de la deducción) que resultan de la aplicación de los porcentajes incrementados previstos para **entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades pero con domicilio fiscal en Canarias, de acuerdo con la Ley 20/1991, de 7 de junio.**

La reclamante en su escrito de alegaciones establece fundamentalmente que el régimen previsto en el artículo 94 de dicha Ley 20/1991, no supone la creación o el establecimiento de nuevas deducciones diferentes a las previstas en el régimen general del IS, sino una mejora para éstas, prevista para el supuesto de entidades, sujetos pasivos del IS, domiciliadas o que realicen actividades en Canarias:

"El artículo 94 de la Ley 20/1991 establece un régimen especial para las inversiones llevadas a cabo por las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias. En este sentido, resulta necesario aclarar, en primer lugar, que el régimen de las deducciones por inversiones en Canarias es el establecido por la LIS con especialidades. Concretamente, la normativa canaria establece una mejora sobre el mismo, incrementando los porcentajes y límites de deducibilidad, dada la condición de este territorio de región ultraperiférica beneficiaria de un régimen fiscal que favorezca la atracción de inversión".

Continua el escrito en su alegación segunda:

"Tal y como se puede observar, el artículo 39.2 de la LIS establece que las deducciones por actividades de I+D (con independencia del territorio en el que se lleven a cabo) pueden, de forma opcional, aplicarse 6 sin límite con un descuento del 20 por ciento de su importe y, en caso de insuficiencia de cuota, solicitarse su abono a la

Administración Tributaria. A este respecto, mi representada quiere hacer constar que el artículo 39.2 de la LIS no impide que se pueda solicitar el abono de las deducciones generadas por las inversiones en actividades de I+D llevadas a cabo en las Islas Canarias, ya que no se establece ningún requisito específico en relación con el territorio en el que tienen que llevarse a cabo las actividades de I+D generadoras de las deducciones, ni con los porcentajes máximos aplicables, que en este caso son los establecidos por la Ley 20/1991. En este sentido, los únicos requisitos cuyo cumplimiento se exige para poder solicitar el abono de las deducciones a la Administración tributaria son los mencionados con anterioridad y cuyo cumplimiento quedó acreditado en el curso de este procedimiento, tal y como ha reconocido la Administración en su resolución al recurso de reposición presentado por mi representada al reconocer parcialmente el derecho a la devolución solicitada. Por tanto, en la medida en que se cumplieran la totalidad de los requisitos exigidos, mi representada procedió a solicitar en la autoliquidación del IS del ejercicio 2019 el abono de deducciones por actividades I+D llevadas a cabo en las Islas Canarias de acuerdo con la opción prevista en el artículo 39.2 de la LIS por importe bruto de 3.750.000,00 Euros (importe reducido neto de 3.000.000,00 Euros, tras aplicar el descuento del 20% de acuerdo con lo establecido en el citado precepto)."

Cuarto.

La normativa reguladora de la monetización de la deducción I+D+I está recogida, como hemos señalado, en el artículo 39.2 de la Ley 27/2014:

2. No obstante, en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 o en el apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esta Ley, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto, una vez finalizado el plazo a que se refiere la letra a) siguiente. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31.

El importe de la deducción aplicada o abonada, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.

b) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.

c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o inmovilizado intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o la solicitud de abono.

d) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley.

Adicionalmente, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superen el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la deducción prevista en el apartado 1 del artículo 35 de esta Ley generada en dicho período impositivo podrá quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por ciento de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido el plazo a que se refiere la letra a) anterior, hasta un importe adicional de 2 millones de euros.

Esto es, dicho artículo permite, con las condiciones y exigencias que se detallan, que una deducción generada por I+D que no puede aplicarse por insuficiencia de cuota se convierta en dinero mediante la solicitud de su abono a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Para solicitar la misma se deben de cumplir una serie de requisitos y esta sometida a ciertos límites, como son que debe de haber transcurrido al menos un año desde la

finalización del periodo impositivo en que se generó la deducción sin que la misma haya sido objeto de aplicación, requisitos de reinversión y mantenimiento de empleo, así como de aportar el informe previsto en la letra d). Además debe renunciarse al 20% del importe generado y que en el caso de la deducción I+D+I el límite anual no puede superar los 3.000.000 euros. En este caso, la entidad reclamante cumplía tales condiciones porque la AEAT le ha reconocido el derecho a obtener el abono anticipado de las deducciones, siendo la cuestión controvertida la referida al importe a abonar, tal y como hemos recogido a lo largo de la presente resolución.

Es decir, en el presente caso no se ha planteado por la Administración el incumplimiento de los requisitos, por lo que se presume que se cumplen en su totalidad.

Quinto.

En cuanto a la cuestión de fondo que plantea la presente reclamación económico administrativa, que se centra, como hemos visto, en si procede dicha "monetización" de las deducciones por I+D prevista en el artículo 39.2 LIS pero únicamente para los importes que resultarían de aplicar el régimen común del IS, como señala la Administración o bien, si la norma permite (o, por lo menos, no niega) que se pueda solicitar la misma por el importe íntegro de la deducción que generó la entidad en este caso, con los porcentajes incrementados por serle de aplicación la normativa canaria, la Ley 20/1991.

Así establece la resolución que es aquí objeto de impugnación:

"El procedimiento de monetización previsto en el artículo 39.2 LIS establece unas reglas especiales aplicables para un beneficio fiscal específico regulado en otro artículo de la misma norma, el artículo 35 de la LIS.

En tal sentido, el beneficio fiscal estrictamente regulado en la norma es el de la "Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica" (en adelante Deducción de I+D) del artículo 35 LIS, precepto que tiene su reflejo expreso en la Ley 20/1991, ley que de hecho no regula el beneficio fiscal, sino que se limita a aumentar los porcentajes de deducción."

(...)

Por tanto, el artículo 39.2 LIS no regula ni establece un beneficio fiscal, sino que se limita a establecer que el beneficio fiscal afectado -regulado, como se ha indicado, en el artículo 35 LIS- puede ser, si no hay cuota suficiente para poder aprovecharlo íntegramente y se dan el resto de las circunstancias exigidas, objeto de monetización en los términos previstos en tal artículo.

Por su parte, la deducción de I+D que se reconoce en el régimen fiscal canario, amparándose en la aplicación de la indicada Ley 20/1991, es la misma que la del artículo 35 la LIS -porque ahí es donde se define el beneficio fiscal- limitándose la Ley 20/1991 a ampliar los porcentajes de deducción aplicables. En este sentido, las especialidades son plenamente aplicables porque están específicamente recogidas en la norma correspondiente.

Como reiteradamente ha señalado la Dirección General de Tributos en circunstancias similares, resulta incuestionable que los beneficios fiscales especiales del régimen canario solamente son aplicables en la medida en que estuvieran específicamente contemplados y regulados en la Ley 20/1991, como sucede en este caso para determinar la especialidad de los porcentajes aplicables en el caso.

(...)

Al respecto, debe dejarse constancia de que la Ley 20/1991 no incluye el reconocimiento a los contribuyentes afectados del derecho a aplicar la monetización de la deducción en cuestión en un mayor importe que el que se establece en la norma general estatal, el artículo 39.2 LIS. En consecuencia, no resulta, en ningún caso, posible aplicar una mayor monetización que la que hubiera correspondido por aplicación de aquella. El artículo 39.2 LIS se remite al artículo 35 del mismo texto legal, y, dado que la Ley 20/1991 no contempla especialidad alguna, no puede extenderse la monetización más allá de lo regulado en el propio artículo 35 LIS, basándose estrictamente en los criterios sobradamente consolidados para determinar la efectiva procedencia de aplicar estas especialidades.

En todo caso, sin perjuicio de ello, la reconsideración de las circunstancias concurrentes a la vista de las alegaciones presentadas por el interesado y los criterios aplicables, obligan a asumir que, precisamente con base en el descrito procedimiento de aplicación de las especialidades contempladas en la Ley 20/1991, tampoco parece posible negar íntegramente al interesado la posibilidad de acudir al procedimiento de monetización de la deducción contemplado y regulado en el artículo 39.2 de la LIS con carácter general para todos los contribuyentes.

En su virtud, ha de entenderse que es posible aplicar la monetización a la deducción del I+D a la que se acoge el contribuyente que ha aplicado la Ley 20/191, pero, en todo caso, calculando tal monetización con el límite del importe a monetizar recogido en la Ley 27/2014 y los porcentajes del artículo 35 de dicha Ley, y no los porcentajes incrementados previstos en la Ley 20/1991 toda vez que, como se ha indicado, la misma no recoge especialidad alguna al respecto. Asimismo, de acuerdo con ello, la parte de la mayor deducción que recoge la Ley

20/1991 para el I+D seguirá el régimen general y, de no haber cuota suficiente, podrá ser objeto de aplicación, con los requisitos correspondientes, en ejercicios posteriores.

Procede, en consecuencia, dejar sin efecto la liquidación recurrida y practicar nueva liquidación provisional según el siguiente detalle.

A continuación, expone la resolución el detalle de cómo debe ser la nueva liquidación que debería dictar la la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, de tal forma, que, en cuanto a la deducción por I+D, se señala que una parte de la misma - por la que solicita el abono anticipado, que se admite- es minorada como consecuencia de la aplicación de los tipos previstos en la ley 27/2014 y no los incrementados de la Ley 20/1991 y que, para el resto de deducción cuyo abono no es procedente, sí se permite continuar con la aplicación de los tipos incrementados.

SEXTO.- A este respecto este Tribunal quiere hacer constar, en primer lugar, tal y como se ha señalado anteriormente, que no se pueden modificar las deducciones generadas en los ejercicios 2013 y 2014 ya que, además, las mismas ya fueron objeto de una actuación inspectora que resultó en una liquidación que es firme, habiéndose validado cómo se calcularon y se determinaron las mismas por el sujeto pasivo: de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35 LIS pero aplicando los porcentajes incrementados en virtud del artículo 94 de la Ley 20/1991, lo que determinó importes mayores que los que hubieran resultado de aplicar el régimen general del IS.

Por tanto, no sería procedente la regularización de estas deducciones en una comprobación posterior, aunque ésta se refiera al IS del ejercicio 2019.

Otra cosa es que se puede analizar la procedencia, o no, de su abono anticipado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 39.2 LIS, pero es claro que aquellas no pueden ser ya recalculadas, ya que dichos ejercicios en los que se generaron ya fueron comprobados con anterioridad dictándose liquidación que es firme.

En segundo lugar, y respecto de la monetización solicitada, quiere este Tribunal aclarar que, como bien dice la entidad, la Ley 20/1991 no regula una deducción de I+D+I distinta a la prevista y establecida en el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; lo que hace, únicamente, es prever respecto de las entidades domiciliadas o que realicen actividades en Canarias la posibilidad de aplicar un tipo incrementado para calcular el importe concreto de las deducciones a las que tienen derecho las entidades domiciliadas en Canarias, sujetos pasivos del IS. Pero las deducciones, y concretamente esta establecida por el desarrollo de actividades de I+D, está prevista y regulada íntegramente, en cuanto a la generación del derecho a aplicarla, en la normativa del IS de régimen común y, concretamente, en el artículo 35 TRLIS para los ejercicios 2013 y 2014, que son los aquí afectados.

El artículo 94.1.a) de la Ley 20/1991 establece que:

"Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales."

Como se puede apreciar, dicho artículo, es claro que no está regulando ninguna deducción diferente o adicional, sino que permite aplicar un tipo incrementado a las deducciones del régimen general. En consecuencia, cabe afirmar que la deducción generada por la entidad del Grupo **SP** en 2013 y 2014 fue la prevista en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 35 TRLIS, sin perjuicio que, para determinar su importe, y teniendo en cuenta las condiciones y características de la entidad que realizó las actividades por las que se accedió a tal beneficio fiscal, fuese procedente utilizar y aplicar el tipo incrementado previsto en el artículo citado de la Ley 20/1991.

Por su parte, el artículo 39.2 LIS antes transcrito, se refiere literalmente a:

"entidades a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 o en el apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esta Ley, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado"

Como se desprende del artículo, el mismo se refiere claramente a las deducciones del artículo 35 y no hace diferenciación o referencia, en ningún caso, al tipo utilizado para el cálculo de la deducción, que es el que debe aplicarse a la base de la misma para fijar el importe concreto de la deducción que se ha generado por la concreta actividad desarrollada. Es decir, no hace referencia, en ningún momento, ese artículo 39.2 a los porcentajes aplicables a la deducción, sino únicamente aude a la deducción que se ha generado y que no puede aplicarse por insuficiencia de cuota.

Esto es, el art 39.2 permite, bajo ciertas circunstancias, la monetización de la deducción por I+D que haya generado la entidad y debe entenderse que ésta es la concreta deducción que haya generado la entidad, teniendo en cuenta sus particulares y específicas condiciones y características. Dicho de otra manera, si una entidad, como la aquí interesada, ha desarrollado actividades por las que generó la deducción por I+D puede, si cumple los requisitos y condiciones estipuladas en el artículo 39.2 LIS (que no procede ahora señalar en profundidad, más allá de las referencias que ya hemos hecho a lo largo de la presente resolución), solicitar su abono anticipado. Y ese

abono anticipado, si corresponde, debe entenderse que es del importe de la deducción por I+D que la entidad haya generado teniendo en cuenta esas circunstancias o condiciones específicas; así, si ese importe es superior como consecuencia de la mera aplicación de lo dispuesto en la normativa canaria, como hemos visto, este TEAC no encuentra argumentos para negar que el abono anticipado será de ese importe superior, es decir, del total de la deducción generada. Y es que no puede afirmarse que esta entidad haya generado una deducción distinta de la establecida y prevista en el artículo 35 TRLIS (actual 35 LIS), sino que, únicamente, por su condición de entidad domiciliada en Canarias, ha podido determinar esa deducción en un importe superior al que se habría determinado si no le fuera de aplicación la normativa canaria.

Por último, desde una perspectiva práctica, no resulta conforme a derecho que se genere una deducción por un importe concreto, y que posteriormente, si fuera necesario monetizarla, deba cambiarse (reducirse) el importe de la misma. Y es que la deducción generada en un ejercicio es la deducción generada en un ejercicio, y lo es por el concepto que corresponda - en este caso, por realizar actividades de I+D - con independencia de su importe. Y, una vez generada, y determinado su importe, no parece procedente que pueda alterarse (sin cuestionar el cumplimiento de los requisitos para acceder a ella o para que su importe sea el que se ha señalado bien la declaración bien una liquidación administrativa), salvo que una norma así lo establezca.

Establecido lo anterior, este TEAC no alberga duda alguna sobre la procedencia de la solicitud de abono de la deducción generada por **SP SA** de acuerdo con el art 39.2 LIS, y por el importe por la que se generó esta en los ejercicios 2013 y 2014. Por tanto, la deducción I+D+I generada por una entidad domiciliada en Canarias, para cuyo cálculo los tipos comunes se ven incrementados en virtud del artículo 94 de la Ley 20/1991, es también susceptible de, si se dan las condiciones, acogerse a la posibilidad del "abono anticipado" de acuerdo con el artículo 39.2 LIS, por su importe total, al ser éste el importe de la deducción generada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas