

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de julio de 2025

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1267/2025

**SUMARIO:**

**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Investigación científica e innovación tecnológica (I+D+i).** *Deducción por gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes.* La acreditación del derecho a aplicar la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica del is (I+D+i) sólo puede realizarse mediante la inclusión de su importe en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se genera o mediante su reconocimiento en tal período en una liquidación administrativa, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio, presentada en el plazo.

La consulta V1511-22 de 24 de junio de 2022 al cambiar expresamente su criterio anterior, exigiendo que la deducción figure en la declaración del período de su generación, determinó que cesara el halo de confianza legítima que la Administración Tributaria, a través de la DGT, había creado con su contestación en consultas vinculantes anteriores. No obstante, la existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí de la DGT plantea un problema relacionado directamente con el principio de la protección de la confianza legítima en virtud del cual, por ello se han de diferenciar los siguientes supuestos:

A) Para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la DGT, si las autoliquidaciones se presentaron sin consignar la deducción generada en dichos períodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones sin poder invocar que la DGT les había generado la confianza legítima de la inexigibilidad de su previa consignación, puesto que ya al tiempo de autoliquidar no era conforme a derecho que actuaran siguiendo un criterio administrativo que había sido superado.

B) En relación con los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la DGT, la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica ha de proteger la decisión de no consignar la deducción no pudiendo la exigencia postrera de tal consignación erigirse en un requisito sobrevenido que prive de la efectiva deducción a quienes ajustaron su actuación al criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Por tanto, la posterior aplicación de la deducción que se hubiera generado en tales períodos impositivos no exige su previa consignación en el período de generación.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 2024, recaída en la reclamación nº 46/2036/2023 interpuesta frente al acuerdo de inadmisión de la solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades 2017.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.** De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

En fecha 25 de julio de 2022 el contribuyente, SOCIEDAD X, presentó escrito instando la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), modelo 200, ejercicio 2017, considerando que dicha autoliquidación había perjudicado sus intereses legítimos, al no incluirse en la misma la deducción por las actividades de innovación tecnológica.

El órgano gestor inadmitió la solicitud de rectificación por entender que el interesado pretendía incorporar en su autoliquidación IS 2017 la deducción generada en el período impositivo 2016; pretensión que contravendría el criterio administrativo vigente que exigía que las citadas deducciones se consignen en el período impositivo de su generación, sin ser posible su acreditación espontánea en un período posterior. Decía el acuerdo de inadmisión:

Síguenos en...

<<En la actualidad el criterio aplicable a cualquier deducción en el Impuesto sobre Sociedades es que su acreditación espontánea en un periodo posterior al de su nacimiento requiere la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación del ejercicio de origen (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021, recurso de casación 1118/2020 y el criterio se traslada a las resoluciones del TEAC de 23 de marzo de 2022, 00/00514/2020 y 00/04379/2018).

Como consecuencia de lo anterior, la DGT rectificó su criterio en consultas V1510-22 y V1511-22 de 24 de junio de 2022:

Consulta V1510-22: "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 período 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."

Consulta V1511-22: "De los hechos que constan en el escrito de consulta, no parece que se cumplan los requisitos señalados en los párrafos precedentes para poder aplicar las deducciones objeto de consulta, dado que las deducciones que se manifiesta haber generado hasta el ejercicio 2016, período impositivo en el que se indica en el escrito de consulta que se ha realizado la última operación de reestructuración empresarial, no fueron declaradas en las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos impositivos de su generación ni parece que, para su consignación, dichas autoliquidaciones puedan ser objeto de rectificación al tratarse de períodos impositivos prescritos."

En este supuesto, el contribuyente solicita que en la autoliquidación del IS de 2017 se incorpore la Deducción de IT de 2016, pero el criterio anteriormente expuesto no permite incorporar en el modelo 200 de 2017, deducciones generadas en períodos anteriores.

Por lo expuesto, esta Unidad ha considerado que el interesado solicita la rectificación del IS 2016 a efectos de incluir la deducción de IT generada en ese mismo ejercicio, sin embargo, esta solicitud no puede admitirse a trámite porque el ejercicio 2016 se encuentra prescrito respecto a la obligación del IS, al haber transcurrido más de cuatro años desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación del impuesto (25.07.2017) y la fecha de presentación de su solicitud de rectificación (25.07.2022)>>.

**SEGUNDO.** Frente al acuerdo de inadmisión de la solicitud de rectificación IS 2017 instada, la SOCIEDAD X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de la Comunidad Valenciana que fue tramitada con número de RG 46/2036/2023.

El Tribunal Regional estimó parcialmente la reclamación ordenando la retroacción de actuaciones en los siguientes términos:

<<En el presente caso el reclamante solicitó que en la autoliquidación del IS de 2017 se incorporara la Deducción de Innovación Tecnológica de 2016. La Gestora considera que el interesado instaba la rectificación de la autoliquidación del IS de 2016, a efectos de incluir la deducción de IT generada en ese mismo ejercicio y la inadmitió a trámite al encontrarse prescrita la obligación tributaria del ejercicio 2016.

Pues bien, es de ver que las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas con número V1510-22 y V1511-22, ambas de 24 de junio de 2022, modificaron el criterio sostenido por dicho centro directivo hasta ese momento, al concluir que las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó, debiendo el contribuyente, 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. Dicho cambio de criterio trae causa de 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.

No obstante, el TEAC, en su resolución 00-3132-2022 RG, de fecha 22/02/2024, en relación a la procedencia de la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, ha establecido el siguiente criterio:

"El Tribunal Supremo en su reciente sentencia de fecha 24/10/2023 (rec. n.º 6519/2021) se ha pronunciado reconociendo la posibilidad de acreditar "ex novo" deducciones de I+D+ IT que no se han incluido en la autoliquidación del periodo de origen -en el que se incurrió en los gastos que se pretenden incluir como base de la deducción- incluyéndolas directamente en la autoliquidación del periodo posterior. El Tribunal Supremo señala expresamente como "ratio decidendi" de la Sentencia de la AN de la que procede el recurso de casación la "vinculación y alcance de las consultas vinculantes de la DGT respecto del supuesto contemplado", y no analiza de forma directa y con carácter general la cuestión de si debe exigirse o no, como requisito sustancial para la deducción de I+D+IT de un ejercicio, que los importes de deducción correspondientes previamente se hubieran incluido en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que los

Síguenos en...



*proyectos innovadores se efectuaron, y los gastos e inversiones correspondientes se produjeron. No obstante, el Alto Tribunal concluye que sí existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre las contestaciones a consultas vigentes en aquel momento (se citan V-0802-11, V-0297-12 y V-2400-14) y el caso que se examina, y que sí es posible aplicar o declarar una deducción de I+D+IT en un ejercicio por gastos generados en ejercicios anteriores no constando la declaración de esa deducción en la liquidación (autoliquidación, liquidación administrativa) de esos ejercicios anteriores en los que se incurrió en los gastos en cuestión, sin siquiera exigir la rectificación de esa autoliquidación. Pues bien, siendo el plazo de aplicación de la DIT de 18 años, de acuerdo con la reciente sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24/10/2023 (rec. n.º 6519/2021), deberá proceder la Inspección a comprobar si los gastos incurridos por la entidad en los ejercicios 2006 a 2011 (incluidos en el citado plazo de 18 años) son válidos a efectos de aplicar la pretendida deducción y ello, con independencia de que dicha deducción no hubiera sido previamente declarada por la interesada."*

*Por tanto, conforme al criterio establecido por el TEAC, la argumentación de la Gestora es incorrecta, por lo que procede ordenar la retroacción de actuaciones, debiendo la Gestora proceder a comprobar si los gastos incurridos por la entidad en el ejercicio 2016 son válidos a efectos de aplicar la pretendida deducción en la autoliquidación del ejercicio 2017 y ello, con independencia de que dicha deducción no hubiera sido previamente declarada por la interesada en la autoliquidación del ejercicio 2016.*

*Por lo expuesto*

*Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución>>*

**TERCERO.** Frente a la citada resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 9 de octubre de 2024, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 7 de enero de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Director recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

<<Determinar si es posible la rectificación de la autoliquidación del periodo impositivo 2017, para incorporar la deducción de innovación tecnológica de ejercicio 2016, pese a encontrarse prescrita la obligación tributaria del citado ejercicio, por haber transcurrido más de cuatro años desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación del impuesto (25 de julio de 2017) y la fecha de presentación de la solicitud de rectificación (25 de julio de 2022)>>

Así, el Director recurrente comienza sus alegaciones analizando la STS de 24 de octubre de 2023 (recurso de casación 6519/2021) de la cual afirma:

<<El Tribunal Supremo, a la vista de que la razón de decidir de la sentencia de instancia se concreta en la vinculación y alcance de las consultas vinculantes de la DGT respecto del supuesto contemplado, declara que no procede resolver las cuestiones con interés casacional planteadas. De tal forma que su fallo no puede desvincularse del caso concreto, objeto de enjuiciamiento como de hecho reconoce el propio Tribunal Supremo. Por ello, el fallo no fija doctrina sobre las cuestiones descritas en el auto de admisión del recurso de casación.

En consecuencia, es nítido que el Alto Tribunal no resuelve las cuestiones con interés casacional planteadas en el auto y no establece un criterio jurisprudencial sobre las mismas.

La conclusión anterior es compartida por el propio TEAC en su resolución de 22 de febrero de 2024 (RG3132/2022)

<<(…)>>

Seguidamente se opone a la aplicación que el TEAR ha realizado en la resolución impugnada de la resolución de este TEAC de 22/02/2024 (RG 3132/2022) al entender que la misma juzga hechos distintos del que ocupaba al TEAR. En particular, el Director afirma en relación a la citada resolución de este TEAC RG 3132/2022.

<<La resolución RG 3132/2022 juzgaba la adecuación o no a derecho de la inadmisión de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones realizada el **8 de abril de 2019**. A dicha fecha, la doctrina administrativa emitida por la Dirección General de Tributos (entre otras, consultas V0802-11, V0297-12 y V-2400-14) permitían aplicar la deducción sin haber incluido la deducción en la declaración del ejercicio en que se incurrieron los gastos que dan derecho a la misma. Dicho contexto temporal resultaba ser idéntico al juzgado por el Tribunal Supremo en la sentencia recurso 6519/2021: se enjuiciaban periodos impositivos y actuaciones anteriores a junio de 2022, a los cuáles les era de aplicación el criterio de la Dirección General de Tributos aplicable *ratione temporis*>>

Síguenos en...



Concluyendo, por tanto:

*<<En definitiva, la resolución del TEAR que se recurre ha aplicado el criterio fijado por el TEAC (en aplicación de la STS de 24 de octubre de 2023 nº recurso 6519/2021) a solicitudes de rectificación de autoliquidaciones posteriores al cambio de criterio de la Dirección General de Tributos cuando la resolución del TEAC analizó solicitudes de rectificación de autoliquidaciones anteriores al citado cambio de criterio. Además, la sentencia del Tribunal Supremo se basaba en la existencia de unas consultas tributarias, cuya vigencia había decaído, cuando se produjeron los hechos que juzga el TEAR>>*

Ello le sirve para concluir:

*<<dado el efecto vinculante de las consultas de la DGT aplicables a este caso, la Administración Tributaria estaba obligada a inadmitir la solicitud de rectificación de declaraciones de ejercicios prescritos>>*

Finalmente el Director recurrente refuerza su tesis con apoyo en la evolución normativa:

*<<Las primeras consultas de la DGT citadas anteriormente se emitieron en un contexto normativo en el que la Administración estaba facultada para comprobar sin límite temporal, la procedencia de las deducciones generadas en ejercicios ya prescritos y que se aplicaban en el ejercicio no prescrito objeto de comprobación (art. 70.3, 106.4 y 115 LGT).*

*No obstante, tras la reforma operada por la Ley 34/2015, el nuevo artículo 66.bis de la LGT limita las facultades de comprobación de partidas pendientes de aplicar estableciendo un plazo de prescripción de diez años<sup>1</sup>. A su vez, la nueva redacción<sup>2</sup> del artículo 70.3 de la LGT efectuada por la Ley 34/2015 se adapta a este nuevo plazo de prescripción del derecho a la comprobación de partidas generadas en ejercicios anteriores.*

*Así, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 66.bis.2 de la LGT, las deducciones procedentes de anteriores ejercicios que el contribuyente pretende compensar o aplicar en posteriores ejercicios, deben estar consignadas en las declaraciones de los ejercicios en los que se originaron las deducciones que se aplican, puesto que sólo así la Administración puede contar con un plazo de 10 años para efectuar su comprobación.*

*Por ello, se considera que permitir que una deducción pendiente de aplicar, generada en un ejercicio y no declarada en el mismo, pueda consignarse en cualquier autoliquidación de posteriores ejercicios dentro del plazo de aplicación de 15 o 18 años, es contrario al espíritu de la reforma operada por la Ley 34/2015, que limita las facultades de comprobación de partidas pendientes de aplicar o compensar al plazo máximo de diez años, y establece dicho cómputo a partir de la finalización del plazo reglamentario de declaración del ejercicio en el que se generan.*

*El apartado 3 del artículo 66.bis de la Ley 58/2003, General Tributaria y el apartado 6 del artículo 39 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades corroboran esta conclusión, en la medida que, para las deducciones generadas en ejercicios anteriores a los que pueden ser objeto de comprobación, establece la obligación de aportar las declaraciones en las que se generaron dichas deducciones, con ocasión de la comprobación de ejercicios no prescritos en los que se llevó a cabo la aplicación de las deducciones pendientes. Ello implica que la acreditación del derecho a aplicar la deducción pendiente de ejercicios anteriores sólo puede efectuarse aportando la declaración del ejercicio en el que dicha deducción se generó y fue declarada, sin que la falta de consignación en la declaración del ejercicio en el que se generó la deducción pueda ser suplida por su consignación en declaraciones de ejercicios posteriores>>.*

Concluye el Director su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

*<<La acreditación del derecho a aplicar la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica solo puede realizarse mediante la inclusión de su importe en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se genera o mediante su reconocimiento en una liquidación administrativa, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio, presentada en el plazo legalmente previsto en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo>>.*

**CUARTO.** En fecha 14 de enero de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

Síguenos en...



**PRIMERO.** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.**

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que resolver radica en determinar si es posible acreditar el derecho a aplicar deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) del Impuesto sobre Sociedades mediante su consignación *ex novo* como deducciones pendientes de aplicación en la declaración tributaria de un período impositivo distinto al de su generación o, si por el contrario, debe exigirse su consignación en el período impositivo de su generación, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación.

En aras de resolver tal controversia hemos de partir de la normativa jurídica aplicable contenida fundamentalmente en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

**Artículo 35 LIS. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Redacción vigente a partir del 25/06/2020**

*1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.*

*La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.*

*a) Concepto de investigación y desarrollo.*

*(...)*

*b) Base de la deducción.*

*La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.*

*Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constanding específicamente individualizados por proyectos.*

*La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.*

*Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

*Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.*

*Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.*

*c) Porcentajes de deducción.*

*1.º El 25 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.*

*En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 por ciento sobre el exceso respecto de ésta. Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 17 por ciento del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.*

*2.º El 8 por ciento de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo. (...)*

*2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.*

Síguenos en...



*La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.*

*a) Concepto de innovación tecnológica.(...)*

*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:*

*1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.*

*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.*

*3.º Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1 millón de euros.*

*4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.*

*Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el contribuyente en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.*

*Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

*Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.*

*La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.*

*c) Porcentaje de deducción.*

*El 12 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.*

*3. (...)*

*4. Aplicación e interpretación de la deducción.*

*a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.*

*b) El contribuyente podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*A estos efectos, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.*

*c) Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Tributaria.*

Síguenos en...

A estos efectos, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo, para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3, así como a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades.

5. (...)>>

**Artículo 39 LIS. Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo. Redacción vigente a partir 01/01/2021.**

1. Las deducciones previstas en el presente Capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este Título.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este Capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

a) En las entidades de nueva creación.

b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

(...)

6. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones previstas en este Capítulo aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

7. (...)>>

El plazo de aplicación de las deducciones pendientes por actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades de 18 años ya se preveía en el artículo 44 del derogado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, afirmándose también en la Disposición transitoria trigésimo sexta del citado cuerpo legal añadido por el Real Decreto Ley 12/2012:

**Disposición transitoria trigésimo sexta TRLIS. Deducciones pendientes de aplicar.**

<<El plazo de 15 ó 18 años, según corresponda, para la aplicación de las deducciones, establecido en el artículo 44 de esta Ley, será también de aplicación a las deducciones que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012>>.

Por otro lado el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece:

**Artículo 66 LGT. Plazos de prescripción. Redacción vigente a su entrada en vigor.**

<<Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías>>.

Síguenos en...

Por su parte, el 66 bis en su redacción vigente tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 afirma:

**Artículo 66 bis LGT. Derecho a comprobar e investigar.**

<<1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado>>

Y el artículo 120.3 LGT afirma en relación a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones:

**Artículo 120 LGT. Autoliquidaciones. Redacción vigente a la entrada en vigor.**

<<1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. 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.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley>>.

**TERCERO. Análisis de la resolución del TEAR impugnada: aplicación de la resolución TEAC de 22/02/2024, RG 3132/2022.**

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, el TEAR en la resolución impugnada anuda el fallo estimatorio a la aplicación de la resolución TEAC de 22/02/2024, RG 3132/2022.

Resolución para, cuya comprensión, hemos de partir de la STS de 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021).

Síguenos en...



En el supuesto de autos de dicha sentencia se discutía si el contribuyente podía aplicar en su autoliquidación IS 2009 deducciones por I+D+i que habría generado en los períodos impositivos 2005 y 2006 (prescritos) y en los períodos no prescritos IS 2007 y 2008. Sin embargo, en las declaraciones de los citados períodos no había consignado la deducción correspondiente a los mismos.

Así, las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia se refieren precisamente a la cuestión que aquí nos ocupa:

**STS de 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021):**

<<1. Determinar si es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes.

2. Con carácter general, discernir si resulta o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas>>

En el fundamento de derecho tercero de la citada STS se recoge el juicio del Tribunal que seguidamente transcribimos:

**STS de 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021) -el subrayado y la negrita son añadidos-:**

<<TERCERO. Sobre el juicio del Tribunal.

*Se ha querido transcribir extensamente la ratio decidendi de la sentencia impugnada y las cuestiones tratadas, para dejar sentado que a pesar de que en el fondo de la cuestión en disputa late el problema de si efectivamente debe exigirse o no como requisito sustancial para la deducción por I+d+i que previamente se hayan declarado en anteriores declaraciones de los ejercicios en los que se produjeron, aún cuando las mismas estén prescritas -o, en su defecto, la rectificación de la autoliquidación-, lo cierto es que la sentencia de instancia discurre por otros derroteros, de suerte que dicha cuestión no resulta directamente ni relevante ni trascendente para concluir como lo hace la sentencia de instancia y acoger la pretensión de la demandante.*

*Básicamente la razón de decidir de la sentencia se concreta en la vinculación y alcance de las consultas vinculantes respecto del supuesto contemplado, no entra a dilucidar la cuestión objeto de interés casacional propuesta, tan sólo indirectamente de entender que implícitamente, al menos, las consultas parten de la inexistencia de previa declaración o autoliquidación en la que se contemplara la deducción, ni claro está, hubo rectificación alguna.*

*Son tres cuestiones que ocupan la atención de la sentencia de instancia, la identidad entre el caso resuelto en las consultas vinculantes y el enjuiciado, primera cuestión que dilucida en el sentido de que rechaza la negativa de "la existencia de " identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta", a los efectos del último párrafo del art. 89.1 de la LGT"; segunda cuestión, siendo aplicable al caso los arts. 88 y 89 de la LGT, con cita de la jurisprudencia que interpreta dichos preceptos, el alcance de los mismos y su proyección al caso concreto; y última cuestión, comprobar que concurren los requisitos y circunstancias legalmente exigibles para que pueda aplicarse la entidad contribuyente la expresada deducción en el ejercicio de 2009.*

*La parte recurrente, quizás, consciente de que su tesis sólo puede prosperar de desvirtuar la aplicación al caso de las referidas consultas y el vínculo que produce, después de exponer su tesis en cuanto a la cuestión propuesta en el auto de interés casacional objetivo -básicamente coincidente con la argumentación recogida en la resolución del TEAC-, dedica su esfuerzo, como no podía ser de otra forma como presupuesto necesario para que pudiera prosperar su tesis, en combatir la base fundamental de la sentencia, esto es, la identidad entre las consultas y el caso enjuiciado, pero, sin perjuicio de lo que más tarde se dirá, dicha necesaria identidad pivota sobre los elementos fácticos presentes en el caso objeto del conflicto en relación con los distintos casos y la valoración y calificación que al efecto hizo la Sala de instancia, y excepto supuestos excepcionales, que no son del caso, le está vedado al Tribunal de la casación entrar en dicho terreno de la valoración fáctica. En definitiva, si la Sala de instancia, cuando no concurre circunstancias excepcionales que pudieran permitir entrar sobre la valoración fáctica realizada, ha considerado que existe " identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta", a ello ha de estarse. Al igual que a la valoración que realiza en cuanto afirma concurren los presupuestos fácticos exigidos en la norma para su aplicación, recordemos que este fue el reparo que puso la Administración para no acoger la deducción, esto es, que no se cumplían los requisitos para entender que procedía la deducción por I+D+i.*

*Como en tantas ocasiones hemos indicado la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincularse del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, de suerte que resulta fundamento de la decisión y de la doctrina a fijar las circunstancias del caso, en tanto*

Síguenos en...



que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Como se ha visto, la sentencia de instancia considera que en el caso enjuiciado concurren las identidades necesarias respecto de las consultas vinculantes, es de aplicación el art. 89 de la LGT y se dan los presupuestos fácticos para acoger la pretensión actora en cuanto a la deducción por las inversiones realizadas en I+D+i; resolver las cuestiones de interés casacional objetivo propuestas, vista la razón de decidir, resultan irrelevantes a los efectos del caso que nos ocupa si antes no se acoge la tesis de la recurrente de que el supuesto difiere de los que dieron lugar a las consultas vinculantes citadas, en tanto que aún en la hipótesis de que se le diera la razón a la recurrente y se fijara la doctrina que pretende, sólo produciría efectos respecto del caso concreto, principio de utilidad, de considerar que no era de aplicación el art. 89 de la LGT, cuestión esta sobre la que no es posible entrar por las razones antes apuntadas.

Dicho lo anterior, con todo, a la vista del iter procedimental en las distintas instancias administrativas, económico administrativa y judicial, el planteamiento que hace la parte recurrente no se ajusta en puridad a la realidad que procura el soporte material sobre el que pronunciamos, al punto que sus alegaciones no pueden conducir a fijar la doctrina que patrocina, dado que parte de postulados generales desentendiéndose de las circunstancias singulares que concurren en el caso. El debate sería otro.

Pretende la recurrente [la Abogacía del Estado] que se declare que no es procedente la inclusión en la base de la deducción por inversión en I+D+i, de gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes a tales ejercicios, y de no haberlos consignados se requiere la previa solicitud, en el plazo legal de cuatro años, de la rectificación de tales autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas, o una liquidación fruto de la comprobación llevada a cabo por la Administración. Pero expuesta su tesis, cuando entra a examinar si se dan las identidades a efectos de aplicar el art. 89 de la LGT, fundamento de la sentencia de instancia, admite expresamente que no en todos los casos es necesario consignar en la autoliquidación la deducción que nos ocupa, de suerte que existen casos que pueden ser exceptuados -aunque ello no se contemple normativamente; según el TEAC queda justificado por que "el contribuyente, por prudencia, decide no aplicar la deducción a la espera de la calificación de los gastos que haga", así la recurrente nos ilustra sobre que "En el caso que nos ocupa, de gastos susceptibles de deducción por I+D realizados en un ejercicio anterior y no incluidos en la autoliquidación de dicho ejercicio, es relevante, a la hora de dilucidar si pueden ser objeto de deducción, si hubo alguna razón que impidiese su inclusión en el ejercicio en que se realizaron. Por tanto, si en las consultas que se quiere aplicar hubo esa razón (pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción) y en el caso litigioso no la hubo, no hay identidad de circunstancias y, por tanto, no es conforme a derecho concluir sin más que la Administración debe admitir la inclusión de los gastos en la deducción porque la DGT lo dijo en esos supuestos que eran acusadamente distintos"; entendemos que si acepta esta excepción a la tesis que preconiza, esto es que hay razones que pueden impedir la inclusión y aplicación de la deducción en la autoliquidación, sin previsión normativa al respecto, es que está aceptando que la especialidad de esta deducción y su posible reconocimiento material, de cumplirse los requisitos al efecto, en momento posterior al ejercicio en el que se tenía derecho a la misma, no determina la pérdida del derecho a deducir; lo cual le coloca en un segundo estadio, como expresa la propia recurrente, "Sin embargo, ello no supone que los contribuyentes puedan sin más, deducirse los gastos en los 10, 15 o 18 años sucesivos contemplados en los arts. 44 TRLIS y 39.1 LIS, sin instar la rectificación de las autoliquidaciones de los periodos en que se devengaron en las que no declararon la deducción, sin que haya mediado tampoco procedimiento de comprobación administrativo", esto es, si no se incluyó en la autoliquidación del ejercicio, es preciso o bien la rectificación de la autoliquidación en el plazo legalmente dispuesto para la rectificación, o bien que se siga procedimiento de comprobación, lo que sitúa el debate en el marco de la abstracción y desconectado del caso concreto, puesto que si se está admitiendo abiertamente que hay supuestos en los que no es exigible la autoliquidación va de suyo que, al menos en estos, no pueda exigirse la rectificación de la autoliquidación y resulta procedente aplicar la deducción en ejercicios posteriores dentro de los márgenes temporales dispuestos legalmente, lo cual nos coloca en las coordenadas de las consultas como se dirá; por lo que sólo restaría el supuesto de comprobación del ejercicio, en donde sería procedente probar la concurrencia de los requisitos simplemente para aplicar la deducción, supuesto no cuestionado y que responde a la estimación parcial del TEAC a la petición subsidiaria de la entidad reclamante.

En el caso que nos ocupa ni hubo autoliquidación, en los ejercicios 2005 y 2006 -tampoco en los ejercicios 2007 y 2008-, que a decir de la entidad contribuyente fue debido a la inexistencia en dichos ejercicios de los presupuestos necesarios que sólo se cumplen en 2009 con la emisión de los informes oportunos, ni hubo rectificación en el caso concreto, sí hubo procedimiento de comprobación en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, ejercicio este último en el que se incluyeron la totalidad de las deducciones pertinentes desde 2005. La resolución combatida, no deniega la deducción por no acreditarse los requisitos del carácter I+D+i de las inversiones, como hizo la Administración Tributaria, sino porque los ejercicios 2005 y 2006 estaban prescritos, insistimos y lo acentuamos, el TEAC sólo estima parcialmente la reclamación -ni hubo declaración en las autoliquidaciones, ni hubo rectificaciones de las mismas-, considerando que si bien no era procedente incluirlos en el ejercicio de 2009, dado que se comprobaba también los ejercicios 2007 y 2008, procedía su reconocimiento rectificando las liquidaciones correspondientes a dichos ejercicios, en cambio no era procedente respecto de los ejercicios 2005 y 2006 porque estaban prescritos.

Síguenos en...



*En definitiva, a efectos aclaratorios no estorba hacer las siguientes consideraciones. La desestimación original por la Administración Tributaria de no ser procedente la deducción por los gastos de I+D+I, fue por la falta de acreditación de que tales gastos tuvieran dicho carácter; la resolución del TEAC estima parcialmente la reclamación, la petición principal es rechazada por entender que no hubo plasmación de la deducción en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que se producen los gastos, ni rectificación alguna, siendo necesario al efecto, sin que exista identidad entre el caso concreto objeto de comprobación y los dos casos de las consultas vinculantes propuestas por la reclamante; en cambio acoge la solicitud subsidiaria, pues poseyendo los gastos el carácter de I+D+I los ejercicios de 2007 y 2008 se estaban comprobando y debía realizarse las liquidaciones incluyendo estas deducciones, no procediendo respecto de los ejercicios 2005 y 2006 por estar ya prescritos; la sentencia impugnada acoge la pretensión de la parte demandante, y sin entrar sobre la deducción por I+D+I resuelta por el TEAC, que como se ha indicado se ordena incluirlas en los ejercicios 2007 y 2008 que se estaban comprobando, resuelve la procedencia de incluir en la liquidación correspondiente a 2009 las deducciones por los ejercicios 2005 y 2006, aún estando prescritos.*

*Constituye, pues, el anterior el caso concreto sobre el que debe dilucidarse y proyectarse las cuestiones de interés casacional objetivo. El resto de consideraciones resultan ajenas a los límites del pronunciamiento que debe hacer este Tribunal.*

*Con carácter general, ya se ha dicho, despejar la primera de las cuestiones de interés casacional objetivo no resuelve el caso concreto. Es más, la propia parte recurrente entra en contradicción entre sus alegaciones y lo defendido con la doctrina a la que aspira fije este Tribunal, en el sentido de que se declare que "No es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes a tales ejercicios", cuando ella misma y el propio TEAC - cuya tesis es la patrocinada por la parte recurrente- entiende y aceptan abiertamente que "por prudencia" o bien "por alguna razón que impidiese su inclusión en el ejercicio en que se realizaron. Por tanto, si en las consultas que se quiere aplicar hubo esa razón (pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción)", admiten posibles excepciones que lejos de tener su respaldo normativo concreto, parece más bien deducido de la singularidad y características de la regulación que se hace para el reconocimiento de estas deducciones; lo cual ya nos pone sobre aviso de que no es posible trasladar sin más la dogmática general del derecho a deducir a estas deducciones por la singular regulación con la que le dota el legislador. Y en cuanto a la segunda cuestión, a falta de declaración en la autoliquidación "es exigible la previa solicitud, en el plazo legal de cuatro años, de la rectificación de tales autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas", se nos muestra superada tanto porque ya se ha indicado de admitirse excepciones a la necesidad de la previa declaración en la autoliquidación del ejercicio, no cabría exigir rectificación alguna, sino que directamente se podría consignar y aplicar la deducción en el ejercicio posterior -como así se pronuncian las Consultas-; como porque, tal y como se admite abiertamente por el TEAC y por la propia parte, de estarse comprobando el ejercicio si debe incluirse en la liquidación resultante esta deducción, aún no habiendo sido declarada en la autoliquidación y, aún no habiéndose formalizado rectificación alguna de la misma, siendo el caso concreto ajeno a lo que se diga respecto de esta cuestión, puesto que es claro que el TEAC admitió la deducción de las liquidaciones de 2007 y 2008, quedando por dilucidar si era procedente la deducción de los gastos producidos por I+D+I de los periodos de 2005 y 2006 prescritos cuando se procedía a la comprobación del ejercicio de 2009.*

*Dicho lo cual adquiere pleno sentido los términos de la sentencia cuando expresamente indica que "Descartados los óbices formales opuestos por la Administración tributaria al contribuyente respecto a la posibilidad de aplicarse la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios anteriores, hemos de examinar el cumplimiento de las restantes condiciones a que se subordina ese reconocimiento en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos". Efectivamente, si como se ha dejado constancia es el propio TEAC, al que sigue la recurrente en su tesis, admite que es posible la deducción, no ya en supuestos excepcionales como los referidos anteriormente en palabras del TEAC y de la recurrente, sino en general cuando no ha habido autoliquidación -en nuestro caso, no las hubo en ninguno de los ejercicios de 2005 a 2008-, ni rectificación -tampoco las hubo-, esto es, en los supuestos de comprobación administrativa, lo que se pone de manifiesto es que el fundamento de la deducción es material, la concurrencia de los requisitos dispuestos al efecto y la posibilidad temporal de aplicarla, no estos requisitos formales de la previa consignación en la autoliquidación o en su defecto la necesaria rectificación, pues es evidente que en los ejercicios de 2007 y 2008, aún faltando estos requisitos formales, si se le reconoció expresamente por el propio TEAC el derecho a la deducción al concurrir los elementos legalmente dispuestos para identificar gastos por I+D+I.*

*Acotado los márgenes en los que debe llevarse a cabo el enjuiciamiento, parece oportuno recordar el contenido de las Consultas.*

*En la V-0802-11 de 28 de marzo, se trataba de deducciones generadas en 2009 en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2010 aunque en la declaración de 2009 existiera cuota suficiente para haber absorbido el efecto de las deducciones. Se describe el supuesto y como la entidad consultante realizó durante el ejercicio 2009 inversiones que originaron el derecho a aplicar algunas de las deducciones*

Síguenos en...



previstas en los arts. 35 y 39, relativas a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y a inversiones medioambientales.

La entidad solicitó, dentro de sus respectivos plazos, la emisión del informe motivado ante el Ministerio de Ciencia e Innovación y el certificado de convalidación medioambiental ante la Generalitat de Cataluña. Una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2009, no se consignaron las cantidades con derecho a deducción correspondientes al mencionado ejercicio, debido a que no habían concluido los procesos de emisión del informe motivado y certificado de convalidación medioambiental y por lo tanto se desconocían las cantidades con derecho a deducción.

Esto es, se deja constancia que al igual que en nuestro caso -recordemos que en el caso que nos ocupa también la entidad contribuyente alega la imposibilidad por falta cumplimiento de algunos de los requisitos materiales, lo que no ha sido cuestionado, no se consignaron en las autoliquidaciones-, por la razón apuntada, no se consignó en la autoliquidación del 2009, y tampoco hubo rectificación alguna -tampoco la hay en nuestro caso-; y considera la DGT que de los artículos 35 y 39 del TRLIS se deduce que, en términos generales, la deducción se practicará en el período impositivo en que se realicen las correspondientes inversiones, esto es, plantea la misma tesis respecto de la interpretación del citado art. 35 que defiende la recurrente, pero el art. 44 del mismo texto establece que "Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos."; recuerda los términos del art. 120.3 de la LGT, e indica que la entidad consultante podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y por inversiones medioambientales correspondientes; es decir, la tesis que desarrolla atendiendo a la singularidad de la regulación de estas deducciones, es que debe hacerse constar en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se produce, de no hacerlo podrá aplicarlo en los períodos sucesivos, y si pretende deducirlo en el ejercicio en el que se produjeron, debe instar la rectificación de aquella autoliquidación, lo que se desprende, sin duda, cuando tras aquella formulación si entiende la procedencia de la deducción en dicho ejercicio, pues lo dicho se entiende "sin perjuicio de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse, puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince (la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) y diez (la deducción por inversiones medioambientales) años inmediatos y sucesivos"; y añade que lo realmente importante a los efectos que interesan es que "No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2010 y siguientes que concluyan dentro del referido plazo de quince o diez años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el derecho a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria ."

En contra de lo sostenido por la parte recurrente, **existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre esta Consulta y el caso que se examina; lo sustancial y relevante es que debiéndose exigir la consignación en la autoliquidación, y a su falta la rectificación de la misma, dada la singularidad de la regulación, si es posible la deducción en ejercicios posteriores aún no instando la rectificación.** Elemento que pretende la recurrente diferenciador, que hubo una razón que impidió su inclusión en el ejercicio en que se realizó las inversiones (pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción) resulta absolutamente irrelevante cuando no se explica, ni tiene apoyo normativo, ni objetivo alguno, en tanto aún mediando dicha razón nada impedía la consignación -razones de prudencia se dice-, ni desde luego impedía de forma alguna la que pretende necesaria rectificación, y que, a la vista está, según criterio de la propia DGT, no resulta determinante para la posterior deducción en ejercicio futuros dentro del plazo legalmente previsto. **Esto mismo ha sucedido en nuestro caso, pero es más, puesto a buscar identidades y otorgarle a la razón esgrimida la relevancia que se pretende, lo que se hace a los meros efectos de hipótesis, en el caso que os ocupa la parte recurrida también ha ofrecido una razón para no realizar la consignación, consistente en que "la sociedad consultora que analizó la adecuación del proyecto a los efectos de la aplicación de la deducción por I+D+i no remitió su informe al respecto hasta finales del año 2009, y no fue hasta ese momento cuando mi representada pudo tomar la decisión de iniciar los trámites para obtener la documentación necesaria para acreditar la aplicación de la deducción del artículo 35 TRLIS a dicho proyecto", lo cual ni siquiera ha sido cuestionado.**

Todo lo cual, sin necesidad de entrar en las otras Consultas, **reafirma la corrección de la sentencia de instancia, cuyos razonamientos hacemos nuestros pues es el resultado de aplicar la jurisprudencia emanada de este Tribuna y reflejada en la propia sentencia de instancia, y en el que se resalta la incidencia en el caso de la regla de los actos propios, y los principios de buena fe y de buena administración.**

Sin perjuicio de lo anterior las otras dos Consultas traídas también avalan la tesis de la sentencia de instancia y la corrección del actuar de la entidad contribuyente. En la V-0297-12, de 13 de febrero, se dilucidaba si era posible "no instar la rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 e

Síguenos en...



*imputar la deducción reconocida de ese ejercicio en la próxima declaración del Impuesto sobre Sociedades que sería la correspondiente al ejercicio 2011". La respuesta se produce en la misma línea que la anterior Consulta, resolviendo la misma cuestión, con los matices de cada caso concreto, que la que representa el objeto del presente pleito. Esta fue la respuesta:*

*"De acuerdo con ello, la entidad podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y la consiguiente rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2010 en la parte pertinente mediante la correspondiente declaración complementaria. Sin perjuicio, de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, tal y como establece el artículo 44 del TRLIS, arriba reproducido.*

*No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2011 o en cualquier período impositivo que concluya dentro del referido plazo de quince años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el derecho a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria.*

*En cualquier caso, tanto si la entidad opta instar la rectificación de la autoliquidación del período 2009, como si no insta dicha rectificación y aplique las cantidades no deducidas en los quince años sucesivos tal y como establece el artículo 44, deberá proceder a regularizar la autoliquidación del ejercicio 2010, con independencia de que haya hecho efectiva o no la aplicación en el ejercicio 2011 de la deducción de 2009."*

*La última de las consultas, V-2400-14, de 11 de septiembre, además se aproxima aún más al supuesto que examinamos, en tanto que incluye la respuesta respecto de período prescrito. La cuestión se refiere a " Si es posible acreditar y, en su caso, aplicar la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2013 respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios 2006 a 2009". Se analiza en la Consulta la legislación aplicable y su respuesta es la siguiente, " de acuerdo con todo lo anterior, la deducción se podrá aplicar en el período impositivo en el que se efectúen los gastos correspondientes y en el que los elementos objeto de inversión se encuentren en condiciones de funcionamiento y afectos a las actividades de investigación y desarrollo. No obstante, la normativa establece la posibilidad de aplicar la deducción en otro período impositivo posterior, siempre y cuando la deducción se aplique dentro del plazo límite establecido en la normativa.*

*En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante incurrió en una serie de gastos que generan en los ejercicios 2006 a 2009 el derecho a la deducción. Se presume, para responder a la consulta, que el período impositivo de la entidad consultante coincide con el año natural.*

*Por lo tanto, en la medida en que el plazo para aplicar las deducciones es de 18 años, a contar desde la conclusión de los períodos impositivos en los que se efectuaron los gastos correspondientes, dichas deducciones podrán aplicarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo de 2013, aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito. Sin perjuicio de que las mismas deban acreditarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria".*

*Se infiere, sin gran esfuerzo y como resulta natural del relato recogido en la Consulta, que ni hubo autoliquidaciones en los períodos prescritos, ni, claro está, rectificación de las mismas, al igual que ocurre en nuestro caso, manifestándose con rotundidad la Consulta la tesis de la procedencia de deducirse en ejercicios posteriores los gastos acreditados por I+D+I en períodos prescritos.*

*Baste añadir a lo dicho unas breves consideraciones.*

*Pretende la parte recurrente sostener su impugnación, entre otras alegaciones, en la interpretación del art. 66.bis de la LGT, introducido por Ley 34/2015, es evidente, que este artículo resulta de todo punto extraño al caso por razones temporales; es la propia Sra Abogado del Estado la que indica que la prescripción no es objeto de la cuestión a dilucidar, pero al introducir este punto en el debate lo que en realidad hace es suscitar una cuestión nueva, cuando, como no podía ser de otra forma por motivos cronológicos, ninguna incidencia tuvo dicho precepto en la resolución de la instancia.*

*Lo que no resulta extraño, ni ajeno al caso, sino que forma parte del mismo, es que la Administración Tributaria llevaba a cabo un procedimiento de comprobación, no sólo del ejercicio de 2009, sino de los dos anteriores 2007 y 2008, ya se ha dicho que aceptar, como hace el TEAC, la deducción por I+D+I en estos ejercicios, cuando no hubo ni autoliquidación ni rectificación, es aceptar que estos requisitos no son necesarios para la aplicación de la deducción; pues bien, como se ha puesto de manifiesto el TEAC acogió la pretensión subsidiaria de la reclamante, ordenó la liquidación de los ejercicios 2007 y 2008 para que se incluyesen las deducciones correspondientes a dichos períodos, pero denegó lo propio respecto de los ejercicios 2005 y 2006 por estar prescritos, ahora bien, mediando una comprobación, nos sitúa en la órbita de la potestad de la Administración de comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tuvieran efectos en ejercicios no prescritos, la jurisprudencia, antes de la reforma por la Ley 34/2015 del*

*citado precepto y vigente y aplicable la Ley de 2003, se decantó por considerar que sí se pueden comprobar las operaciones realizadas en ejercicios prescritos que tienen efectos en ejercicios no prescritos, valga por todas la sentencia de 30 de septiembre de 2019, rec. cas. 6276/2017, y, como más reciente, sentencia de 1 de marzo de 2022, rec. cas. 4340/2020, en las que se vino a reconocer que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban, de este modo, al resultar aplicable la LGT de 2003, la Administración puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.*

*No entramos en la corrección de la resolución del TEAC en cuanto reconoce el derecho de la obligada tributaria en aplicarse las deducciones en los ejercicios 2007 y 2008, y no en el 2009, por no ser objeto del presente recurso al haberse plegado la entidad contribuyente, pero respecto de los ejercicios 2005 y 2006 en modo alguno sirve de justificación el que los mismos estaban prescritos, pues si bien es verdad que no podía aplicarse las deducciones a dichos períodos por estar prescritos, no sólo nada impedía que se aplicasen al período de 2009, ejercicio que se estaba comprobando y que en base al principio de regularización íntegra, la Administración venía obligada a examinarla corrección de la deducción en dichos períodos, para en aplicación del régimen legal visto, aplicarlos al ejercicio de 2009, cuando, ya se ha visto, el propio TEAC, y no se discute, además de ser reafirmado por la Sala de instancia, se cumplía los requisitos para la aplicación de las deducciones.*

*Por lo demás, la doctrina contenida en la sentencia de 8 de octubre de 2012, rec. cas. 5434/2010, por razones obvias no es aplicable a este caso. Se trata en esta sentencia de deducciones en general, cuando ya se ha puesto de manifiesto las singularidades de las inversiones I+D+I y su régimen legal de aplicación; además en el presente no se parte de un error en la autoliquidación y su necesaria rectificación, ya se ha indicado como la propia DGT admite la posibilidad de deducciones en ejercicios posteriores sin necesidad de haberse plasmado en la autoliquidación, ni haberse seguido procedimiento de rectificación, sino que el supuesto parte de que mediaba una comprobación administrativa y la liquidación girada.*

*Aún cuando, por las razones apuntadas no es necesario dilucidar las cuestiones de interés casacional propuestas en el auto de admisión, de lo dicho, y en atención al caso concreto que nos ocupa, cabe declarar que en este caso era procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin que fuera necesario la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los períodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.*

*El recurso de casación, pues, debe ser desestimado.*

*CUARTO. Sobre las costas.*

*Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA.*

**F A L L O**

*Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido ;*

*1.º Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.*

*2.º Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 5540/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 16 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 393/2018, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de abril de 2018, parcialmente estimatoria, de la reclamación económico - administrativa formulada contra el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2009, dictada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sentencia cuya confirmación procede.*

*3.º Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho>>.*

*Sentencia que este Tribunal Central ya ha tenido ocasión de analizar con motivo de la resolución de fecha 22/02/2024 de la reclamación (RG 3132/2022) en la que declaramos:*

**Resolución TEAC de 22/02/2024 (RG 3132/2022) - la negrita se contiene en la resolución-:**

*<<Por tanto, el Tribunal Supremo señala expresamente como "ratio decidendi" de la mencionada Sentencia de la AN la "vinculación y alcance de las consultas vinculantes de la DGT respecto del supuesto contemplado", y no analiza de forma directa y con carácter general la cuestión de si debe exigirse o*

Síguenos en...



**no, como requisito sustancial para la deducción de I+D+IT de un ejercicio, que los importes de deducción correspondientes previamente se hubieran incluido en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que los proyectos innovadores se efectuaron, y los gastos e inversiones correspondientes se produjeron.**

No obstante, el Alto Tribunal concluye, en contra de lo sostenido por la Abogacía del Estado en su recurso de casación, que sí existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre las contestaciones a consultas vigentes en aquel momento (se citan V-0802-11, V-0297-12 y V-2400-14) y el caso que se examina, y que sí es posible aplicar o declarar una deducción de I+D+IT en un ejercicio por gastos generados en ejercicios anteriores no constando la declaración de esa deducción en la liquidación (autoliquidación, liquidación administrativa) de esos ejercicios anteriores en los que se incurrió en los gastos en cuestión, sin siquiera exigir la rectificación de esa autoliquidación.

SEXTO. Volviendo al caso que ahora nos ocupa, la entidad solicita que se le reconozca la DIT derivada de los gastos incurridos en los ejercicios 2006 a 2011 por los proyectos los **PROYECTO\_1** y **PROYECTO\_2**, a pesar de que en tales ejercicios no se declaró ni consignó dicho beneficio fiscal.

Pues bien, siendo el plazo de aplicación de la DIT de 18 años, de acuerdo con la reciente sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24/10/2023 (rec. n.º 6519/2021), deberá proceder la Inspección a comprobar si los gastos por importe total de 634.204,35 euros incurridos por la entidad en los ejercicios 2006 a 2011 (incluidos en el citado plazo de 18 años) son válidos a efectos de aplicar la pretendida deducción y ello, con independencia de que dicha deducción no hubiera sido previamente declarada por la interesada.(...)>>

Por ende, se pone de manifiesto que, si bien el Tribunal Supremo reconoció en la citada sentencia al contribuyente que tenía derecho a incluir en la base de la deducción por I+D+i del período impositivo 2009 los gastos incurridos en períodos previos, el Alto Tribunal no analizó con carácter general -desvinculado del caso concreto- la licitud de exigir como requisito sustancial para aplicar la deducción por I+D+i que su importe hubiera sido previamente consignado.

Conclusión que es de gran relevancia para la resolución de la presente unificación de criterio porque al no haber fijado la citada STS un criterio jurisprudencial que resuelva la cuestión controvertida desvinculado del caso concreto y, ante la ausencia de un pronunciamiento posterior, no cabe la declaración de inadmisibilidad del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por inexistencia de criterio a unificar.

Y, en este sentido, en relación a la resolución TEAC RG 3132/2022 compartimos con la Directora recurrente que la misma tenía por objeto analizar si el obligado tributario podía acreditar, a través de la solicitud de rectificación instada en fecha 8 de abril de 2019, las deducciones por I+D+i generadas en los períodos impositivos 2006 a 2011 que, sin embargo, no habían sido consignadas en las autoliquidaciones correspondientes a tales períodos. Pretensión que le fue negada al contribuyente por la AEAT por entender que estaba prescrito el derecho a instar la rectificación de tales períodos.

Tesis interpretativa que no aceptó este TEAC con la consecuente estimación de la reclamación económico-administrativa y que, en definitiva, no era sino fruto de que la AEAT había rechazado la pretensión del contribuyente en atención a la prescripción de la obligación tributaria pese a que el criterio administrativo vinculante y reiterado de la Dirección General de Tributos permitía acreditar las deducciones por I+D+i mediante su consignación ex novo como deducciones pendientes de aplicación en la declaración tributaria de un período impositivo distinto al de su generación.

Así, la resolución de este TEAC RG 3132/2022 que aplica el TEAR en la resolución impugnada juzgaba un supuesto de hecho idéntico al analizado por la STS de 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021) en el que, en síntesis, se reconocía al contribuyente, por mor de la aplicación de las consultas vinculantes de la DGT, su derecho a acreditar ex novo deducciones que estarían pendientes sin haberse consignado en el período impositivo de generación al margen de la prescripción del citado período impositivo.

Sin embargo, el caso que aquí nos ocupa, plantea una casuística distinta en la que, si bien es cierto la controversia también versa sobre la posibilidad de acreditar ex novo en un período posterior deducciones por I+D+i, ello se plantea con posterioridad a que la Dirección General de Tributos haya cambiado el criterio que había mantenido en las consultas vinculantes previas que condujeron tanto al Tribunal Supremo en la STS de 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021) como a este TEAC en la resolución RG 3132/2022 a la estimación de la pretensión del obligado tributario.

#### **CUARTO. De la exigencia de la consignación de la deducción en el período impositivo de su generación.**

Una vez que hemos puesto de manifiesto que la STS citada no nos permite concluir si es posible acreditar deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) del Impuesto sobre Sociedades mediante su consignación ex novo como deducciones pendientes de aplicación en la declaración tributaria de un período impositivo distinto al de su generación o, si por el contrario, debe exigirse su consignación en el período impositivo de su generación, ya sea tras un procedimiento de

Síguenos en...



comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación, hemos de tener en cuenta la evolución de los criterios administrativos relativos a esta cuestión.

Como resulta de la Sentencia del Tribunal Supremo, la Dirección General de Tributos a través de la contestación a las consultas vinculantes V 802-2011, V 0297-2012, y V 2400-2014, mantuvo una posición a favor de permitir al contribuyente aplicar deducciones de I+D+i en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades sin exigir que el citado crédito fiscal estuviera consignado en la autoliquidación del período impositivo en que se produjeron los gastos que conformaban la base de la deducción. Así, entendía que la cuantía de la deducción que se habría generado en un determinado período impositivo pero que no fue consignada, aun cuando dicho período impositivo estuviera prescrito, podría aplicarse en los períodos impositivos que concluyesen dentro del plazo de los 18 años a contar desde la finalización del período impositivo en que se produjeron los gastos correspondientes siempre que se justificase su procedencia y cuantía de acuerdo con el artículo 105 LGT.

**Sin embargo, la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V 1511-2022 (fecha salida 24/06/2022) en relación a las deducciones por I+D+i ha cambiado expresamente su criterio previo** por entender que la doctrina contenida en las resoluciones de este Tribunal Económico Administrativo Central de 23/03/2022 ( RG 514/2020 y RG 4379/2018) aunque referidas a las deducciones por doble imposición internacional e interna, "resulta de aplicación, igualmente a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica regulada en el artículo 35 de la LIS" . Resoluciones en las que este Tribunal Central concluyó que tales deducciones debían acreditarse mediante su inclusión en la declaración del período impositivo de su generación, no siendo posible consignarlas ex novo en un período impositivo posterior:

**Resolución TEAC RG 514/2020 de 23/03/2022 (el subrayado es añadido):**

*<<Es claro que nos encontramos, en su caso, ante un derecho fiscal (una deducción para evitar la doble imposición internacional) que se generó en el ejercicio 2012, puesto que - y eso no se discute - fue en ese ejercicio cuando el sujeto pasivo integró (o debió integrar) en su base imponible rentas obtenidas y gravadas en el extranjero por las que, aparentemente, y según dice el reclamante, satisfizo un impuesto fuera de España, en este caso en Italia, generando así el derecho a la deducción, prevista en el artículo 31 TRLIS*

*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).*

*A mayor abundamiento en este sentido debemos tener en cuenta lo señalado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 22 de julio de 2021 (Rec. Casación 1118/2020) que, a su vez, confirma la Resolución de este TEAC de 05/07/2017 (RG 858/2016). La cuestión que presenta interés casacional para la formación de la jurisprudencia en dicha Sentencia es:*

*"Determinar si puede solicitarse la rectificación de un ejercicio no prescrito, pero en relación con ejercicios prescritos, respecto de los cuales se solicita asimismo -en unidad de acto- la rectificación de autoliquidaciones presentadas en los últimos diez años -y que derivarían de errores en la determinación de la base imponible- a fin de permitir aflorar bases imponibles negativas que resultarían compensables en el ejercicio no prescrito antes referido [...]"*

*El FD Quinto declara a efectos de fijación de jurisprudencia lo siguiente:*

*"La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto"*

Síguenos en...

Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación>>

**Resolución TEAC RG 4379/2018 de 23/03/2022 (el subrayado es añadido):**

<<La cuestión planteada en el presente expediente es precisamente si puede reconocerse en el ejercicio 2011, ejercicio no prescrito, como deducción pendiente de aplicar la cuota diferencial resultante de las deducciones generadas en los ejercicios 2008 a 2010, ejercicios prescritos, considerando que es de aplicación el régimen previsto en el artículo 30 del TRLIS en lugar del artículo 32 del TRLIS que fue el aplicado en las autoliquidaciones de los ejercicios 2008 a 2010.

En consecuencia, si procede la rectificación de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2011 a 2014 para reconocer en dichos ejercicios las cuotas generadas en los mismos por aplicación del régimen previsto en el artículo 30 del TRLIS habida cuenta de la improcedencia de aplicar lo dispuesto en el artículo 32 del TRLIS. No obstante, este Tribunal no puede prejuzgar sobre la exactitud o corrección de la cuantía de la rectificación pretendida, que obviamente queda sujeta a la comprobación que la Administración habrá de efectuar a tal fin.

Por el contrario, no procede la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2011 para reconocer en dicho ejercicio las cuotas de los ejercicios 2008 a 2010, generadas por aplicación del régimen previsto en el artículo 30 del TRLIS, al margen de lo declarado y aplicado en su día (régimen previsto en el artículo 32 TRLIS). La entidad lo que pretende es modificar lo declarado y aplicado en su día en las autoliquidaciones presentadas por el IS de los ejercicios 2008 a 2010>>.

De forma que, en la **consulta V 1511-2022 (fecha salida 24/06/2022) la Dirección General de Tributos cambia expresamente de criterio** concluyendo que las deducciones por I+D+i sólo podrán aplicarse cuando su importe haya sido objeto de previa consignación en las autoliquidaciones correspondientes al período impositivo en que se generaron .

**Consulta Vinculante DGT V 1511-2022 (fecha salida 24/06/2022) -el subrayado es añadido-:**

**<<Descripción de hechos**

(...)

Como consecuencia de un error formal, la deducción por I+D+i generada por las entidades A, B y C inicialmente [sic], y asumida por la entidad X posteriormente, nunca fue objeto de declaración en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios correspondientes a la generación de la misma, esto es, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Todo ello, teniendo en cuenta que no es hasta la finalización del Proyecto de Innovación Tecnológica del sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental en el ejercicio 2018 cuando se obtiene el informe técnico correspondiente que certifica que los gastos e inversiones realizados por las entidades anteriormente señaladas en el "diseño y desarrollo de un nuevo e innovador sistema ERP especializado en la gestión hotelera" se corresponden con actividades de innovación tecnológica aptas para generar la deducción por I+D+i.

**Contestación:**

(...)

En relación con las cuestiones planteadas, de acuerdo con lo señalado en el escrito de consulta, las deducciones por innovación tecnológica a que pudiera tener derecho la consultante, generadas en los períodos impositivos 2010 a 2018, no fueron objeto de declaración en los períodos impositivos correspondientes a su generación.

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 imponibles 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 período impositivo no prescrito, como deducción pendiente de aplicar, una supuesta deducción generada en un período impositivo prescrito o un incremento en la deducción en él practicada, siendo que, en ambos casos, dicho período impositivo ya no puede ser rectificado (...)

Síguenos en...



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 sentada 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 202, 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 actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica regulada en el artículo 35 de la LIS y objeto de la presente consulta.

Así, no se podrá rectificar una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un período impositivo no prescrito para reconocer en ella, ex novo, deducciones por investigación, desarrollo e innovación tecnológica no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo prescrito, en el que debieron incluirse por haberse generado en dicho período. Y es que, en definitiva, el fundamento de dicha doctrina consiste en que el instituto de la prescripción no puede vulnerarse haciendo aflorar deducciones correspondientes a períodos prescritos.

En este sentido, el primer párrafo del artículo 120.3 de la LGT señala 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, las deducciones objeto de consulta solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al período impositivo en el que se generaron, debiendo la consultante, en caso contrario, instar la rectificación de dichas autoliquidaciones, 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 último, la deducción por la realización de actividades de innovación a que se tuviera derecho de acuerdo con lo establecido en el artículo 35.2 de la LIS resultará de aplicación, en los términos y límites establecidos en el artículo 39 de la LIS, en el contribuyente que haya realizado las actividades que generaron el derecho a la misma, respetando lo señalado en los párrafos precedentes, sin perjuicio de que si los contribuyentes han participado en operaciones de reestructuración empresarial a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores regulado en el Título VII del Capítulo VII de la LIS, y no hayan renunciado al mismo, procederá la subrogación de los derechos y obligaciones tributarias, lo que supone la transmisión a la entidad adquirente los derechos y obligaciones de la entidad transmitente, en los términos dispuestos en el artículo 84 de la LIS y en el resto de preceptos de dicho régimen fiscal, siempre que se cumplan todos los requisitos exigidos para ello.

De los hechos que constan en el escrito de consulta, no parece que se cumplan los requisitos señalados en los párrafos precedentes para poder aplicar las deducciones objeto de consulta, dado que las deducciones que se manifiesta haber generado hasta el ejercicio 2016, período impositivo en el que se indica en el escrito de consulta que se ha realizado la última operación de reestructuración empresarial, no fueron declaradas en las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos impositivos de su generación ni parece que, para su consignación, dichas autoliquidaciones puedan ser objeto de rectificación al tratarse de períodos impositivos prescritos.

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>>

**Criterio que la Dirección General de Tributos ha reiterado en la consulta V 1718-24 de 11/07/2024:**

#### <<Cuestión planteada

Si sería posible consignar las deducciones por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica de 2019 y 2020 detectadas en 2021 (una vez presentada la autoliquidación de dicho período) en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2023, sin necesidad de instar una solicitud de rectificación de los Impuestos sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2019 y 2020.

Si sería posible aplicar, sin previa consignación, las deducciones por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica de 2019 y 2020 detectadas en 2021 (una vez presentada la autoliquidación de dicho período) en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2023, sin necesidad de instar una solicitud de rectificación de los Impuestos sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2019 y 2020.

**Contestación completa**

Síguenos en...



*En primer lugar, debe señalarse que el artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), establece que "Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias".*

*La presente consulta fue formulada a este Centro Directivo una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del Impuesto correspondiente a los periodos impositivos 2019 y 2020 por lo que, la presente contestación, no puede entrar a valorar la procedencia de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (en adelante, I+D+i) a que se refiere el escrito de consulta; cuestión que tampoco ha sido planteada por el consultante.*

*En relación con las cuestiones planteadas, y de acuerdo con los hechos descritos por la consultante, las deducciones por actividades de I+D+i que pudo haber generado la entidad, en los periodos impositivos 2019 y 2020, no fueron objeto de declaración en las autoliquidaciones correspondientes a sus respectivos periodos impositivos de generación.*

*En este sentido, el artículo 120.3 de la 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".*

*Con arreglo al actual criterio de este Centro Directivo, referido a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), manifestado en las consultas tributarias con número V1510-22 y V1511-22, ambas de 24 de junio de 2022, las deducciones previstas en dicho Capítulo solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó, debiendo el contribuyente, 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. Dicho criterio trae causa de 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.*

*Idéntico criterio consta recogido en la consulta tributaria número V0012-24, de 13 de febrero de 2024, en relación con la ya derogada deducción medioambiental regulada en el artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la que este Centro Directivo ha expresado que debe consignarse la referida deducción en la autoliquidación correspondiente al primer período impositivo en el que el contribuyente logre consolidar el derecho a la aplicación de dicha deducción, circunstancia que se produce al cumplir con el requisito esencial legalmente previsto, esto es, la obtención de la correspondiente certificación medioambiental otorgada por la Administración competente.*

*Recientemente, el Tribunal Supremo ha dictado la Sentencia, con número 4355/2023 y fecha 24 de octubre de 2023, en el recurso de casación número 6519/2021, en el que debía resolver acerca de la procedencia o no de aplicar, en el ejercicio 2009, deducciones por actividades de I+D+i generadas en los ejercicios 2005 a 2009 y no consignadas en las autoliquidaciones de los respectivos periodos impositivos de generación. Por tanto, el objeto de la litis se refería a periodos impositivos anteriores a 2022; periodos en los que la doctrina de este Centro Directivo admitía la posibilidad de aplicar "la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios anteriores, incluso aunque alguno de dichos periodos estuviera prescrito, siempre que se acrediten con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la LGT y se respeten los límites temporales del art. 44 del TRLIS". Para resolver el caso, el Tribunal se sirve del criterio de la Dirección General de Tributos aplicable rationetemporis, con base en la jurisprudencia reiterada que determina que las consultas tributarias pueden constituir actos propios de opinión jurídica administrativa cuando el criterio adoptado en las mismas sea favorable o beneficioso para el contribuyente.*

*Así, el Fundamento de Derecho Primero de la referida Sentencia señala:*

*"La norma legal de referencia en estos casos, como se ha anticipado, está constituida por el art. 89.1, último párrafo, de la LGT, a tenor del cual:*

*"Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".*

*La jurisprudencia del Tribunal Supremo, interpretando el alcance de dicha norma, se sintetiza en la sentencia de 10 de mayo de 2021 (recurso nº 7966/2019) del siguiente modo:*

*"Si bien es cierto que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales de Justicia (STS de 1 de julio de 2000), no lo es menos que debe prevalecer al caso la reiterada doctrina*

Síguenos en...



del Tribunal Supremo sobre los actos propios de reconocimiento de derechos o situaciones favorables por la DGT, basados también en el principio de confianza legítima:

*"...Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 2020) (...)."*

*A mayor abundamiento, cabe señalar que el Alto Tribunal consideró como cuestión que presentaba interés casacional el "(...) discernir si resulta o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas"; cuestión que, sin embargo, no fue resuelta de manera explícita por el Tribunal Supremo al no considerarlo necesario para la resolución del litigio en cuestión, pues se sirvió del criterio de la Dirección General de Tributos aplicable rationetemporis.*

*En consecuencia, la Sentencia de 24 de octubre de 2023 no altera el criterio que mantiene este Centro Directivo actualmente, expresado en las consultas tributarias analizadas supra.*

*Por último, resulta procedente traer a colación la reciente Resolución del TEAC (00-03132-2022 RG), de 22 de febrero de 2024, en la que, aplicando la ya citada STS 4355/2023, señala (FD 5º):*

*"Por tanto, el Tribunal Supremo señala expresamente como "ratio decidendi" de la mencionada Sentencia de la AN la "vinculación y alcance de las consultas vinculantes de la DGT respecto del supuesto contemplado", y no analiza de forma directa y con carácter general la cuestión de si debe exigirse o no, como requisito sustancial para la deducción de I+D+IT de un ejercicio, que los importes de deducción correspondientes previamente se hubieran incluido en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que los proyectos innovadores se efectuaron, y los gastos e inversiones correspondientes se produjeron.*

*No obstante, el Alto Tribunal concluye, en contra de lo sostenido por la Abogacía del Estado en su recurso de casación, que sí existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre las contestaciones a consultas vigentes en aquel momento (se citan V-0802-11, V-0297-12 y V-2400-14) y el caso que se examina, y que sí es posible aplicar o declarar una deducción de I+D+IT en un ejercicio por gastos generados en ejercicios anteriores no constando la declaración de esa deducción en la liquidación (autoliquidación, liquidación administrativa) de esos ejercicios anteriores en los que se incurrió en los gastos en cuestión, sin siquiera exigir la rectificación de esa autoliquidación".*

*De conformidad con lo expuesto, el criterio de este Centro Directivo se mantiene inalterado, por lo que las deducciones objeto de la presente consulta solo podrán aplicarse en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2023 si su importe constase debidamente consignado en cada una de las autoliquidaciones correspondientes a los respectivos periodos impositivos en los que se generaron (esto es, 2019 y 2020).*

*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 las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los periodos impositivos 2019 y 2020, a efectos de consignar la deducción por actividades de I+D+i, generada en cada uno de los referidos periodos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 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>>*

Pues bien, este Tribunal Central comparte con la Dirección General de Tributos que el criterio que mantuvimos en las resoluciones anteriormente transcritas RG 514/2020 y RG 4379/2018, es igualmente de aplicación a las deducciones por I+D+i del Impuesto sobre Sociedades; criterio que era el que ya había aplicado este Tribunal Central en la resolución de fecha 5 de abril de 2018 (RG 3395/2014) en la que afirmamos que *"la forma correcta de actuar cuando se pretende aplicar una deducción procedente de ejercicios anteriores que no fue objeto de declaración en su momento es solicitar la rectificación de la autoliquidación del periodo en que ese haya generado la deducción, a fin de reflejar en la misma las deducciones que correspondan a los gastos devengados en cada periodo"*. Resolución que, si bien fue anulada por el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 24-10-2023 (rec.casación 6519/2021), tal y como hemos señalado anteriormente, tal anulación trajo causa de haber apreciado el Alto Tribunal identidad con las consultas vinculantes de la DGT sin que, como venimos afirmando, la misma entrase a valorar el fondo del asunto al margen de tal identidad.

Tesis de este Tribunal Central que es consecuencia directa de la regulación positiva que, pese a sus evoluciones, se ha mantenido estable en el ordenamiento jurídico tributario.

Síguenos en...



Así, el artículo 106.4 de la Ley 58/2003 según redacción dada a su entrada en vigor ya establecía que *"la procedencia y cuantía de las deducciones cuya aplicación se pretenda, cuando tuviesen su origen en ejercicios prescritos, deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales"*.

Precepto cuya redacción se modificó sustancialmente con la entrada en vigor de la Ley 34/2015 pero sin que tal regulación quedase superada a resultas de la inclusión en la LGT del artículo 66 bis. Precepto - reproducido en el anterior Fundamento de Derecho Segundo- que específicamente anuda el día a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar e investigar las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación al fin del plazo de declaración del período en que se generó el derecho a aplicar dichas deducciones y que, al mismo tiempo, dispone en su apartado tercero que, expirado tal plazo de prescripción, el contribuyente deberá aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las deducciones.

Así, se aprecia que las sucesivas normas tributarias han anudado la acreditación de la deducción pendiente a la aportación de la autoliquidación en que se incluyó la deducción; exigencia que también se ha positivizado en la normativa del impuesto sobre sociedades al establecer expresamente el artículo 39.6 de la Ley 27/2014 que transcurrido el plazo del derecho a comprobar e investigar, *"el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil"* siendo, a tal fin, relevante mencionar que el Preámbulo de la Ley 27/2014 anudó esta reforma al derecho de los contribuyentes a instar la rectificación de sus autoliquidaciones - reforma que, por tanto, ahonda en la idea de la necesidad de que la deducción esté debidamente consignada en el período de su generación y, en caso contrario, legitimarse al contribuyente a instar su rectificación-:

*<<Con esta modificación se posibilita no solo garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, el de la rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar>>*

Exigencia que es plenamente compatible con el criterio interpretativo que este TEAC mantiene en relación con la acreditación de las bases imponibles negativas (BIN). Así, en la reciente resolución de 22 de mayo 2025, RG 7028/2022 hemos declarado:

**Resolución TEAC de 22 de mayo 2025, RG 7028/2022 - el subrayado es añadido-:**

*<<Con carácter general se regula la capacidad de la Administración tributaria para comprobar e investigar en cualquier momento los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. Del resultado de dicha comprobación e investigación puede proceder a la regularización de los importes correspondientes a las partidas que se integren en la base imponible en los períodos impositivos objeto de comprobación, con independencia de que dichos importes deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.*

*Así, aunque la capacidad de comprobación de la Administración tributaria no prescribe, sin embargo, a efectos de la comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensar por cualquier entidad, se limita el plazo temporal del derecho al inicio del procedimiento de comprobación a diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.*

*Una vez transcurrido dicho plazo de diez años, aunque prescribe la capacidad de la Administración para comprobar e investigar esas bases imponibles negativas, es decir, la Administración tributaria no puede modificar el importe de las bases imponibles negativas declaradas por el contribuyente, sin embargo, a efectos de consolidar su compensación, el contribuyente está obligado a la acreditación de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda realizar. Para eso debe exhibir a la Administración tributaria la correspondiente liquidación o autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil.*

*De lo anterior, debe deducirse que dentro del plazo de los 10 años a los que alude el apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, el contribuyente deberá conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generaron dichas bases imponibles negativas, debiéndose entender que, si no se facilitan los soportes documentales de las operaciones registradas en las autoliquidaciones y en los libros, el obligado no habrá acreditado la procedencia de las bases imponibles negativas consignadas.*

*Más allá de dicho plazo, para hacer valer una determinada BIN, deberá aportar el contribuyente la autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa correspondiente, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil.*

Síguenos en...

El mismo fundamento de la reforma realizada por la Ley 34/2015, recogido en la parte del Preámbulo de dicha Ley, se contempló, también, en el Preámbulo de la Ley 27/2014, que a partir del 1 de enero de 2015, recogió en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 26 de dicha Ley, lo siguiente:

"5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil."

En efecto, el Preámbulo de la Ley 27/2014, precisó sobre este asunto, que:

"con esta modificación se posibilita no solo garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, el de la rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar>>

**A resultados de lo expuesto y, ante la ausencia de doctrina del Tribunal Supremo** que determine de forma directa y con carácter general, desvinculado del caso concreto, si debe exigirse o no, como requisito sustancial para la deducción por I+D+i de un ejercicio, que los importes de deducción correspondientes previamente se hubieran incluido en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que los proyectos innovadores se efectuaron, y los gastos e inversiones correspondientes se produjeron, **este Tribunal Central considera que la acreditación del derecho a aplicar la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica del impuesto sobre sociedades (I+D+i) sólo puede realizarse mediante la inclusión de su importe en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en el que se genera o mediante su reconocimiento en tal periodo en una liquidación administrativa, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio, presentada en el plazo legalmente previsto en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.**

#### **QUINTO. Sobre la confianza legítima.**

Una vez que hemos fijado en el fundamento de derecho precedente que es exigible la consignación de la deducción por I+D+i en el período impositivo de su generación, es necesario analizar, en aras de dar una adecuada respuesta a la controversia jurídica suscitada en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, **la incidencia temporal del cambio de criterio operado por la Dirección General de Tributos en contestación a su consulta V 1511-2022 de 24/06/2022.**

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí de la Dirección General de Tributos plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima; principio de creación jurisprudencial que si bien se ha analizado tradicionalmente como contraste al principio de seguridad jurídica con el principio de legalidad en el marco de cambios normativos, es igualmente predicable a los cambios de criterios interpretativos de la Administración.

Principio cuya eficacia, si bien depende de las concretas circunstancias del caso, sí exige la concurrencia de algunos requisitos generales que delimitan su naturaleza y alcance, tal y como analizó el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de junio de 2018 (recurso 2800/2017):

#### **STS de 13 de junio de 2018 (recurso 2800/2017) -el subrayado es añadido-:**

<<SEGUNDO. El principio de confianza legítima.

*Tanto la Hacienda Foral (en sede administrativa y en vía jurisdiccional), como la representación procesal del contribuyente (en la instancia y en esta casación) y la propia sentencia recurrida describen adecuadamente el alcance y significación del principio de confianza legítima tal y como ha sido perfilado por diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del Tribunal Constitucional y de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

*No parece necesario ahora reproducir literalmente o replicar in extenso las numerosas resoluciones recaídas sobre la cuestión, aunque sí afirmar que nos hallamos ante un principio de creación jurisprudencial cuya eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.*

*Dicho de otro modo, aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos.*

Síguenos en...

Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurran determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

(.....).

TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Como se dijo más arriba, el auto de admisión nos exige que determinemos si el principio de protección de la confianza legítima de tan continua cita imposibilita a una Administración, que no ha exigido a los contribuyentes un tributo en relación con una determinada clase de operaciones por considerar que no estaba sujeta a exacción, reclamarles el pago del mismo, por cambiar de criterio, en relación con periodos tributarios en los que aún no ha prescrito su derecho a hacerlo.

Vaya por delante que es imposible, a nuestro juicio, responder a esta cuestión de forma absoluta, general o universalmente aplicable a todas las situaciones de aquella naturaleza. Nuevamente hay que continuar como empezamos al analizar el principio en estudio: su eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios.

A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imposables procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Estas afirmaciones, en definitiva, no son más que la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues, reiteramos, el mismo (i) no puede amparar creencias subjetivas de los

Síguenos en...



administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente>>.

Principio al que también este TEAC se ha referido con ocasión de la resolución de diversas reclamaciones económico-administrativas tal y como afirmamos en la resolución dictada en unificación de criterio de fecha 25 de abril de 2023 (RG 3146/2022) en la que decíamos:

**Resolución TEAC de 25 de abril de 2023 (RG 3146/2022) - la negrita y el subrayado se contienen en la resolución que se transcribe-:**

<<TERCERO: Sobre la cuestión controvertida, relacionada directamente con el principio de confianza legítima, se ha pronunciado este Tribunal Central en diversas ocasiones. Cabe citar en este sentido las resoluciones de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016), 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017), 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) y 23 de junio de 2022 (RG 1539/2020).

En la resolución de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016) se analizaron los efectos de un cambio de criterio producido por una resolución de este Tribunal Central respecto de situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a una consulta tributaria. Se examinaba un supuesto en el que el obligado tributario autoliquidó conforme al criterio establecido en consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) formuladas por otros contribuyentes en identidad de circunstancias. La Inspección regularizó su situación tributaria aplicando un criterio contrario, establecido por una resolución posterior de este Tribunal Central, que perjudicaba al contribuyente. Tras transcribir parte de la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019 (rec.nº 866/2016) concluimos que (el énfasis es añadido):

"De acuerdo con lo anterior, podemos determinar que un cambio de criterio de la Administración será vinculante sólo desde que dicho cambio tenga lugar, **no pudiéndose regularizar situaciones pretéritas en las que el contribuyente aplicó el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación**, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto, admitiéndose la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por el obligado tributario avalada por las consultas vinculantes de la DGT vigentes en el ejercicio en que el recurrente presentó su autoliquidación, anulándose la resolución del Tribunal Regional de Cataluña objeto del mismo así como la liquidación tributaria subyacente".

En la resolución de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017) se examinaron los efectos de un cambio de criterio producido tanto por resoluciones de este Tribunal Central como por sentencias del Tribunal Supremo respecto de situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria. Se examinaba un supuesto en el que el obligado tributario autoliquidó conforme al criterio establecido en consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) formulada por él mismo. La Inspección regularizó su situación tributaria aplicando un criterio contrario, establecido por resoluciones de este Tribunal Central y sentencias del Tribunal Supremo, posteriores, que perjudicaba al contribuyente. Después de transcribir parte de las sentencias de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019 (rec.nº 866/2016) y del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018 (rec. casación 2800/2017) concluimos que (el énfasis es añadido):

"A la vista de lo anterior, este Tribunal Central no puede sino estimar las alegaciones de la recurrente en este punto, anulando el Acuerdo de liquidación impugnado por entender que el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, **no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación**."

El criterio sentado en las resoluciones anteriores se vuelve a reiterar en la de 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) en la que se analizaba un supuesto en el que el obligado tributario autoliquidó conforme a un criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo. La Inspección regularizó la situación tributaria aplicando un criterio contrario, derivado de nuevas sentencias del Tribunal Supremo que modificaban la jurisprudencia anterior, perjudicando al obligado tributario. La actuación del interesado no se consideró en este caso por parte de este Tribunal Central acreedora de protección en virtud del principio de confianza legítima, entre otras razones porque aunque cuando se devengó el impuesto estaba vigente la jurisprudencia en la que se apoyó el obligado tributario, ya no lo estaba cuando presentó su autoliquidación.

Resulta particularmente elocuente esta resolución de 23 de marzo de 2022 porque nos permite delimitar con precisión el alcance de la expresión "criterio administrativo vigente" empleado en las resoluciones anteriores.

En efecto, afirmamos en la resolución que (la negrita es añadida):

Síguenos en...



*"Se evidencia, de este modo, que el contribuyente autoliquidó obviando ya no solo el nuevo criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo materializado en dos sentencias previas al 25 de julio de 2017, sino el criterio claro que se había fijado en el ámbito contable desde el año 2013 (Resolución ICAC 1 de marzo de 2013 que establecía que en los casos de expropiación si el importe final a recibir "estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza").*

*Es decir, que en sintonía con lo que afirmamos en la resolución RG 1483/2017 el contribuyente autoliquidó obviando no solo el << criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación >> sino también las normas contables que debía aplicar desde años antes".*

*Resulta obvio que en el caso examinado en esta resolución el obligado tributario autoliquidó conforme a un criterio jurisprudencial y no administrativo, a diferencia de los supuestos contemplados en las resoluciones de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016) y 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017), en los que lo hizo amparándose en contestaciones a consultas vinculantes de la DGT. Ello explica que, cuando en el párrafo arriba transcrito de nuestra resolución de 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) aludimos a que el contribuyente autoliquidó obviando el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación, consignáramos esta expresión entrecomillada, pues, ciertamente, el obligado tributario lo que siguió fue un criterio jurisprudencial.*

*Así pues, por "criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación" debe entenderse el que vinculaba a la Administración tributaria que regulariza la situación del contribuyente y que, por ende, estaba obligada a aplicar, ya sea porque era fruto (i) de sus propios actos o manifestaciones, expresados, por ejemplo, en los manuales de confección de las autoliquidaciones, (ii) de contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, (iii) de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central constitutivas de doctrina o dictadas en unificación de criterio o en unificación de doctrina o (iv) de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.*

*Debe recordarse en este sentido lo dispuesto en los artículos 89.1, 239.8, 242.4, 243.5 de la LGT, a cuyo tenor:*

*(.....).*

*De los artículos transcritos se infiere, por tanto, que las contestaciones a las consultas tributarias escritas formuladas por el obligado tributario vinculan a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. También lo hacen respecto de otros obligados tributarios que no formularon la consulta cuando exista identidad de hechos y circunstancias respecto al que la formuló. Asimismo, la doctrina que de modo reiterado establece el Tribunal Económico-Administrativo Central en las resoluciones de las reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa así como los criterios establecidos por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sus resoluciones dictadas en unificación de criterio vinculan también a los órganos encargados de la aplicación de los tributos y a los tribunales económico-administrativos regionales y locales.*

*Por último, nuestra resolución de 23 de junio de 2022 (RG 1539/2020) reitera el criterio establecido en las anteriores en un supuesto de repercusión de cuotas de IVA en el que la DGT en 2015, en contestación a una consulta vinculante presentada por el obligado tributario, estableció que resultaba de aplicación a la operación el tipo reducido de gravamen. Posteriormente, en 2017, primero el Tribunal Supremo y luego este Tribunal Central en aplicación de ese criterio jurisprudencial, consideraron que el tipo de gravamen aplicable era el general. Más tarde, en 2018, la DGT, en contestación a una nueva consulta vinculante formulada por el obligado tributario, cambió su criterio inicial a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo y la resolución del Tribunal Central dictadas en 2017. En esta resolución de 23 de junio de 2022 concluimos que la confianza legítima ampara al contribuyente sólo hasta que se produce el cambio de criterio por la sentencia del Tribunal Supremo de 2017, no hasta que la DGT emitió contestación a la segunda consulta planteada>>*

*Expuesto cuanto antecede, hemos de afirmar que las consultas vinculantes dictadas por la Dirección General de Tributos desde el año 2011, constituyeron un signo externo de la Administración Tributaria público, notorio y conocido.*

*Así, fue un explícito criterio hermenéutico publicado por la Administración Tributaria desde 2011 que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades no necesitaban consignar en su autoliquidación la deducción por I+D+i en aras de su posterior aplicación.*

*No obstante, la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V 1511-2022 con fecha de salida 24/06/2022 al cambiar expresamente el citado criterio interpretativo exigiendo que la deducción figurase en la declaración del período de su generación como requisito para su posterior aplicación o acreditación, determinó que cesara, desde tal fecha, el halo de confianza legítima que la Administración Tributaria, a través de la DGT, había creado en los contribuyentes a través de la contestación a sus consultas vinculantes. Fecha que debe ponerse en relación con el momento en el que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades presentan las autoliquidaciones de los distintos períodos impositivos en que se generan las deducciones por I+D+i, pues es en ese momento cuando se materializa la decisión del contribuyente afectada por el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos: a saber, la decisión sobre la exigencia*

Síguenos en...



de consignar, como requisito para su posterior aplicación, las deducciones por I+D+i generadas en el período impositivo objeto de declaración.

Esto es, tal y como declaramos en la resolución de este TEAC (RG 4189/2019) de 23/03/2022, *"la buena fe y confianza legítima han de asentarse en el criterio existente cuando dicha autoliquidación se presenta"*; sin perjuicio, claro está, como así señaló este Tribunal Central en resolución de 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) de que en determinadas situaciones más complejas distintas de la que aquí nos ocupa y que requieren la adopción de decisiones económicas o de inversión de envergadura y un desarrollo en el tiempo (como por ejemplo, operaciones de reestructuración empresarial acogidas a un régimen especial, etc), determinar como referente temporal de la confianza legítima el momento de presentar la autoliquidación puede no resultar adecuado, habiendo de ponderarse otros hitos temporales relevantes.

Por tanto, **siendo** en este caso **el momento trascendente en la determinación de la confianza legítima el de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo en que se generó la deducción**, hemos de diferenciar los siguientes supuestos:

**A) Para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la DGT** (esto es, con carácter general períodos impositivos IS 2021 y siguientes para los contribuyentes con período impositivo coincidente con el año natural): los contribuyentes no podrán legítimamente ampararse en el criterio administrativo previo, puesto que en el momento de la presentación de su autoliquidación sabían o debían saber que la efectiva aplicación de la deducción generada en dicho período quedaba condicionada a su consignación en la misma.

Así, en el caso de que se presentaran las correspondientes autoliquidaciones sin consignar la deducción generada en dichos periodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones sin poder invocar que la Dirección General de Tributos les había generado confianza legítima de la inexigibilidad de su previa consignación puesto que ya al tiempo de autoliquidar no era conforme a derecho que actuaran siguiendo un criterio administrativo que había sido superado.

**B) En relación con los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad al cambio de criterio** -24 de junio de 2022- (en principio, salvo posibles interrupciones de la prescripción-alcanzaría a los períodos impositivos coincidentes con el año natural del IS previos a 2021): la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica ha de proteger la confianza de los ciudadanos que ajustaron su conducta tributaria a los criterios administrativos vigentes al tiempo de presentar su declaración cuando, posteriormente, los mismos se ven superados.

Además, no es baladí tomar en consideración que, si bien en otros supuestos de cambios interpretativos, el análisis de cómo incide el mismo en la situación individualizada de cada contribuyente no es posible realizarlo de forma absoluta o general, en el presente caso es indiscutible que **el cambio de criterio operado por la Dirección General de Tributos en la consulta V 1511-2022 fue desfavorable para la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades al condicionar la aplicación de la deducción por I+D+i al cumplimiento de un requisito que, hasta la fecha, no se había exigido**: a saber, que la acreditación de la deducción debía realizarse únicamente mediante su consignación en la declaración del período impositivo de generación -ya sea fruto de la autoliquidación originaria o de una liquidación administrativa tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio-.

Así, si bien el cambio de criterio operado por la Administración era legítimo, su aplicación a situaciones jurídicas pretéritas supondría un claro lastre al principio de confianza legítima y al principio de buena administración.

Exigencia de este requisito de previa consignación de la deducción en la declaración del período de generación que no es únicamente limitativo u obstativo de la efectiva aplicación de la deducción en algunos períodos impositivos, sino que incluso podría llegar a ser plenamente imposibilitante de la aplicación de la deducción generada pero no consignada en los períodos impositivos que, a la fecha del cambio de criterio operado por la DGT (a saber, 24/06/2022) se encontrase prescrito el derecho del contribuyente a instar la rectificación de su autoliquidación.

Desigual consecuencia que exige de este TEAC un análisis individualizado de ambos escenarios si bien, como seguidamente se verá, la conclusión jurídica última que alcanzamos es la misma.

Así, en primer lugar, en relación con los períodos impositivos que se encontrasen prescritos a la fecha del cambio de criterio operado por la DGT y que, en principio, salvo posibles interrupciones de la prescripción alcanzaría a los períodos impositivos coincidentes con el año natural del IS previos a 2017, la aplicación del nuevo criterio conllevaría, ante la no consignación ab initio por el contribuyente de la deducción en la autoliquidación y ante la imposibilidad legal de realizarla tras el cambio de criterio de la DGT instando la rectificación de la autoliquidación de dicho período por encontrarse prescrito, la ineludible e irremediable pérdida del derecho a deducir en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos la deducción generada en el período prescrito pero no consignada.

Síguenos en...

Y ello sería una solución jurídica que este TEAC no puede aceptar porque supondría una manifiesta vulneración del principio de confianza legítima y del principio de capacidad económica puesto que de la conjunción de la aplicación del nuevo criterio y de la prescripción del derecho a instar la rectificación del período de generación de la deducción, resultaría que el contribuyente se viera plenamente privado de la posibilidad de hacer valer su derecho a la deducción.

Esto es, en la medida en que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades presentaron las autoliquidaciones del citado tributo sin consignar la deducción por I+D+i y, sin haber instado en los 4 años posteriores su rectificación puesto que la misma seguía siendo innecesaria según la tesis mantenida por la DGT, la exigencia postrera de tal consignación cuando ya no cabe rectificar la autoliquidación no puede erigirse en un requisito sobrevenido que prive de la efectiva deducción a quienes ajustaron su actuación al criterio administrativo que estuvo vigente no solo al tiempo de presentar la autoliquidación, sino incluso durante la totalidad del plazo de prescripción del derecho a liquidar tales obligaciones tributarias. Así, la decisión que realizaron de no consignar la deducción debe quedar amparada por el principio de protección de la confianza legítima cuando posteriormente la DGT cambia de criterio.

A resultas de lo anterior, este TEAC concluye que **no es exigible para la aplicación de la deducción por I+D+i generada en períodos impositivos prescritos a fecha 24/06/2022 exigir su previa consignación en la declaración correspondiente a los mismos.**

De conformidad con lo antedicho, este Tribunal Central no comparte la conclusión final de la DGT en la consulta vinculante V 1511-2022 en la que, tras afirmar que estaba modificando su criterio, afirma en relación a la no consignación por el obligado tributario de las deducciones correspondientes a los períodos 2011 a 2016 que *"no parece que se cumplan los requisitos señalados en los párrafos precedentes para poder aplicar las deducciones (...) ni parece que, para su consignación, dichas autoliquidaciones puedan ser objeto de rectificación al tratarse de períodos impositivos prescritos"* (la negrita y el subrayado son añadidos):

<<De los hechos que constan en el escrito de consulta, no parece que se cumplan los requisitos señalados en los párrafos precedentes para poder aplicar las deducciones objeto de consulta, dado que las deducciones que se manifiesta haber generado hasta el ejercicio 2016, período impositivo en el que se indica en el escrito de consulta que se ha realizado la última operación de reestructuración empresarial, no fueron declaradas en las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos impositivos de su generación ni parece que, para su consignación, dichas autoliquidaciones puedan ser objeto de rectificación al tratarse de períodos impositivos prescritos.

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>>

En segundo lugar, en relación con los períodos impositivos del IS que hubieran sido autoliquidados pero que no se encontrasen prescritos a la fecha del cambio de criterio operado por la DGT -que, en principio, al margen de posibles interrupciones de la prescripción, serían los períodos impositivos IS 2017 a 2020- hemos de enjuiciar si es exigible para la posterior aplicación de la deducción por I+D+i generada en los citados períodos impositivos que la misma figure en su declaración tributaria.

Ciertamente, en estos períodos impositivos a diferencia de los previamente analizados, no existiría impedimento legal alguno para que los contribuyentes que se hubieran amparado al tiempo de presentar la autoliquidación en las consultas previas de la Dirección General de Tributos, tras la publicación de la consulta de 24/06/2022 que cambió expresamente su criterio, insten la rectificación de sus autoliquidaciones en aras de consignar las deducciones por I+D+i generadas.

No obstante, como afirmó la Audiencia Nacional en su sentencia de 17/04/2019 (recurso 866/2016), *"el hecho de que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable de modo que resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente"*.

Interpretación jurídica de la Audiencia Nacional que este TEAC comparte en relación a estos períodos impositivos no prescritos a la fecha de cambio de criterio puesto que si bien el nuevo criterio no privaría a los contribuyentes de manera absoluta de su derecho a la deducción (puesto que todavía podrían instar la rectificación de la autoliquidación), sí les es perjudicial en tanto que les impone a posteriori precisamente este nuevo coste de cumplimiento de su obligación tributaria del IS.

**Todo ello nos lleva a concluir que en relación a los períodos impositivos no prescritos a 24/06/2022 que fueron autoliquidados siguiendo el criterio administrativo entonces vigente -si bien superado**

Síguenos en...



**dentro del plazo de prescripción-, no cabe exigir a los contribuyentes la rectificación de la autoliquidación como requisito previo para la aplicación de la deducción.**

De conformidad con lo antedicho, este Tribunal Central no comparte la conclusión de la DGT en la consulta vinculante V 1718-2024 en la que exige la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2019 y 2020 para la consignación de las deducciones de I+D+i generadas en ellos .

Y esta tesis postulada por este Tribunal Central es coherente con la que mantuvimos con ocasión de la resolución dictada en unificación de criterio de fecha 29/05/2023 (RG 8937/2022).

En dicha resolución concluimos que sí estarían amparados por el principio de confianza legítima los contribuyentes del IRPF que no hubieran incluido en su autoliquidación los intereses de demora que hubieran percibido con una devolución de ingresos indebidos satisfecha por la Administración Tributaria por considerarlos no sujetos según la STS de 3/12/2020 (recurso de casación 7763/2019) cuando posteriormente el Alto Tribunal cambia su criterio declarando que los mismos "*se encuentran sujetos y no exentos del IRPF constituyendo una ganancia patrimonial*".

En la citada resolución centrábamos el debate jurídico del siguiente modo cuestionando si sería posible que se sometiera a tributación los intereses percibidos en los períodos impositivos 2020 y/o 2021 (períodos no prescritos) que se habrían considerado como no sujetos por el contribuyente:

#### **Resolución TEAC de 29/05/2023 (RG 8937/2022):**

<<La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del Tribunal Supremo sobre la misma cuestión de interés casacional plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima, principio de creación jurisprudencial cuya eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso. Dicho problema es el de resolver si la Administración tributaria puede o no regularizar la situación de un contribuyente que presentó su autoliquidación por el IRPF sin tributar por los intereses de demora percibidos como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos al amparo de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), una vez conocido el nuevo criterio reflejado en la sentencia de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020).

En este sentido, es muy posible que los contribuyentes que hayan percibido intereses de demora por devolución de ingresos indebidos en los ejercicios 2020 y/o 2021 hayan presentado sus autoliquidaciones del IRPF de dichos años sin someterlos a tributación en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de 3 de diciembre de 2020 (e incluso, para la autoliquidación del ejercicio 2021, en aplicación de la consulta V1195-22 de la DGT). Cabe preguntarse si la Administración, conocida ya la nueva sentencia del Alto Tribunal de 12 de enero de 2023, que modifica expresamente el criterio de la anterior, puede regularizar esos ejercicios sometiendo los intereses a tributación como ganancias patrimoniales a integrar en la renta general>>

Concluyendo este TEAC tras citar la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 13/06/2018, recurso de casación 2800/2017) y la SAN de 17/04/2019 (recurso 866/2016) anteriormente transcritas en la presente resolución, que la decisión del contribuyente de calificar como no sujetos a tributación esos intereses quedaba amparada por la confianza legítima:

<<En vista de lo señalado en dicha resolución este Tribunal Central concluye que la actuación de un obligado tributario que, a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), hubiese formulado su autoliquidación por el IRPF sin incorporar a ella los intereses de demora satisfechos por una Administración tributaria como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, quedaría amparada por el principio de protección de la confianza legítima si, posteriormente, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020) que considera sujetos al impuesto dichos intereses, la Administración tributaria pretendiera regularizar su situación tributaria con apoyo en esta última sentencia. Y es que, conforme a lo indicado en la resolución parcialmente transcrita no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal Central, vinculaba a la Administración Tributaria>>

Por lo expuesto, en relación a la situación jurídica individualizada de quien fue reclamante en primera instancia ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, este TEAC ha de concluir que en relación a la deducción generada en el período impositivo 2016, siendo su período impositivo coincidente con el año natural, el período de declaración del IS 2016 se extendía desde el 1/07/2017 hasta el día 25/07/2017 por lo que se encontraba prescrito a la fecha del cambio de criterio operado por la DGT. Por ello, la posterior aplicación de la deducción por I+D+i generada en el citado período impositivo no estaría condicionada, por mor del nuevo criterio de la Dirección General de Tributos, a su previa consignación en la declaración del citado período.

Finalmente, y en relación con la alegación del Director recurrente sobre la incidencia en las consultas de la DGT de la reforma operada en la LGT con la entrada en vigor del artículo 66 bis introducido por la Ley

Síguenos en...



34/2015, hemos de precisar que la ratio decidendi de la STS de fecha 24/10/2023 (recurso de casación 6519/2021) se determinó en atención a las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos; Centro Directivo que si bien ha cambiado de criterio en relación a las deducciones por I+D+i lo ha hecho en atención a los criterios interpretativos que este TEAC había fijado en relación a la deducción por doble imposición internacional e interna y no en atención al cambio normativo operado por la Ley 34/2015. Esto es, la DGT ha cambiado de criterio por entender aplicable a las deducciones por I+D+i la exigencia de consignación que este TEAC delimitó en las citadas deducciones por doble imposición pero sin contenerse en la citada consulta referencia alguna al cambio normativo operado en la Ley General Tributaria.

Sobre idéntica cuestión a la planteada en el presente recurso extraordinario de alzada se ha pronunciado este Tribunal Central, en los mismos términos e igual fecha, en su resolución RG 5685-2024 dictada asimismo en unificación de criterio.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO PARCIALMENTE** y fijar criterio en el sentido siguiente:

La acreditación del derecho a aplicar la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica del Impuesto sobre Sociedades (I+D+i) sólo puede realizarse mediante la inclusión de su importe en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se genera o mediante su reconocimiento en tal período en una liquidación administrativa, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio, presentada en el plazo legalmente previsto en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

La consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V 1511-2022 de fecha 24 de junio de 2022 al cambiar expresamente su criterio anterior, exigiendo que la deducción figure en la declaración del período de su generación, determinó que cesara el halo de confianza legítima que la Administración Tributaria, a través de la DGT, había creado con su contestación en consultas vinculantes V 802-2011, V 0297-2012, y V 2400-2014.

No obstante, la existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí de la Dirección General de Tributos plantea un problema relacionado directamente con el principio de la protección de la confianza legítima en virtud del cual, siendo el momento trascendente en la determinación de la confianza legítima el de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del período en que se generó la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, hemos de diferenciar los siguientes supuestos:

**A) Para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos**, si las autoliquidaciones se presentaron sin consignar la deducción generada en dichos períodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones sin poder invocar que la Dirección General de Tributos les había generado la confianza legítima de la inexigibilidad de su previa consignación, puesto que ya al tiempo de autoliquidar no era conforme a derecho que actuaran siguiendo un criterio administrativo que había sido superado.

**B) En relación con los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos**, la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica ha de proteger la decisión de no consignar la deducción no pudiendo la exigencia postrera de tal consignación erigirse en un requisito sobrevenido que prive de la efectiva deducción a quienes ajustaron su actuación al criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Por tanto, la posterior aplicación de la deducción que se hubiera generado en tales períodos impositivos no exige su previa consignación en el período de generación.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

