

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 24-06-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1511/2022

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Investigación científica e innovación tecnológica (I+D+i). Las deducciones solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en las autoliquidaciones del IS correspondientes al período impositivo en el que se generaron, debiendo la entidad, en caso contrario, instar la rectificación de dichas autoliquidaciones, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo. Lo cual supone un cambio de criterio respecto al sostenido hasta ahora.

Descripción sucinta de los hechos:

Las entidades A, B y C inicialmente, así como las entidades X e Y con carácter posterior (entidades todas ellas explotadoras de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4) manifiestan haber llevado a cabo un proyecto de innovación tecnológica de sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental que ha dado lugar a la generación de una deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desde el ejercicio 2010 hasta el ejercicio 2018, ambos incluidos.

En 2013 se llevó a cabo una reestructuración empresarial acogida al régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, se llevó a cabo una operación de fusión por absorción en virtud de la cual la entidad P absorbió íntegramente a diversas entidades, entre otras, a las entidades A, B y C. En segundo lugar, se llevó a cabo una operación de escisión parcial de la entidad P mediante la segregación parcial de la unidad económica autónoma constituida por los activos y pasivos afectos a la actividad hotelera que fueron traspasados a una entidad de nueva creación, la entidad X.

Como consecuencia de lo anterior, la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4 anteriormente llevada a cabo por las entidades A, B y C pasó a ser desarrollada por la entidad X.

En virtud de todo lo expuesto:

- La operación de fusión por absorción supuso la transmisión a la entidad adquirente, esto es, la entidad P, de los derechos tributarios (por ejemplo, la aplicación de deducciones generadas pendientes de aplicación) de las entidades transmitentes, entre otras, las entidades A, B y C.

- La operación de escisión parcial de la entidad P supuso la transmisión a la entidad adquirente, entidad X, de los derechos tributarios asociados a los bienes y derechos transmitidos, esto es, entre otros, la deducción de I+D+i señalada anteriormente y generada por las entidades A, B y C que pudiera encontrarse pendiente de aplicación en la fecha en que tuvo lugar la reestructuración.

En 2016 se llevó a cabo otra operación de reestructuración empresarial, una escisión total de la entidad X en favor de las entidades S e Y, de forma que la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4, anteriormente llevada a cabo por la entidad X pasó a ser desarrollada por la entidad Y.

Como consecuencia de todo lo anterior, la entidad Y ha adquirido el derecho tributario a aplicar, en la cuantía que se encuentre pendiente de aplicación en la fecha de la operación de reestructuración, la deducción por I+D+i inicialmente generada por las entidades A, B, C y X.

Como consecuencia de un error formal, la deducción por I+D+i generada por las entidades A, B y C inicialmente, 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.

Cuestión planteada:

Síguenos en...

Si el incumplimiento del requisito formal de informar sobre la deducción generada por los gastos en innovación tecnológica incurridos en los ejercicios en que tienen lugar, tiene algún efecto en el derecho a la aplicación del incentivo fiscal, habida cuenta de:

- Que el derecho se ejercita por una entidad sucesora del mismo como consecuencia de varias operaciones de reestructuración empresarial.

- Que el ejercicio del derecho a la aplicación de la deducción por I+D+i tiene lugar en el plazo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para su aplicación.

Contestación:

En primer lugar, hay que señalar que en la presente contestación este Centro Directivo no se pronuncia sobre el régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las operaciones de reestructuración empresarial que se mencionan en el escrito de consulta ni tampoco sobre la calificación de las actividades que la entidad consultante manifiesta haber realizado en el denominado "Proyecto de minoración de un sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental" como actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica ni, por tanto, sobre la procedencia de la deducción para tales actividades regulada en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) a la que también se hace referencia en el citado escrito.

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 impositivas negativas, es trasladable a los casos que resuelven las citadas resoluciones, dado que las cuestiones que analizan se refieren a si puede reconocerse en un 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.

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

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

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

(...)

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

En relación con lo anterior, procede señalar que el artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT) dispone que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a la Administración tributaria del Estado, de la cual forma parte la Dirección General de Tributos. Por tanto, la doctrina 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 2021, serán vinculantes para la Dirección General de Tributos.

Síguenos en...



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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

