

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

Nº de consulta	V1718-24
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	11/07/2024
Normativa	LIS Ley 27/2014 art. 35

Descripción de hechos

La entidad consultante manifiesta haber generado deducciones por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en los ejercicios 2019 y 2020, si bien fueron detectadas a lo largo del ejercicio 2021. A pesar de contar con la correspondiente documentación justificativa, en cuanto a calificación y cuantificación de la base de la deducción, estas cantidades no fueron declaradas en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en que éstas se realizaron, esto es, de los ejercicios 2019 y 2020.

A este respecto, siendo conocedora de la doctrina tributaria vinculante vigente en ese momento, la consultante pretendía declarar las citadas deducciones en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2021, independientemente de si correspondían a ejercicios cuyo período de liquidación se encontrara prescrito, y sin necesidad de instar una solicitud de rectificación alguna.

Sin embargo, mediante la emisión de las consultas tributarias con números V1510-22 y V1511-22, de fecha 24 de junio de 2022, la Dirección General de Tributos modificó su criterio. En virtud de la fecha de publicación de estas consultas tributarias, el cambio se produce con anterioridad al vencimiento del periodo de declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2021, para aquellas entidades cuyo periodo impositivo coincidiera con el año natural. Este nuevo criterio, restrictivo respecto del descrito en el párrafo anterior, consiste en que, en caso de querer aplicar alguna deducción por la realización de determinadas actividades (entre ellas, las de investigación y desarrollo e innovación tecnológica), ésta debe encontrarse correctamente reflejada en la autoliquidación correspondiente al período impositivo de su generación y, en caso de no estarlo, debe instarse la solicitud de rectificación de la misma para poder modificarla en este sentido, dentro del plazo de prescripción correspondiente.

Este nuevo criterio se fundamentó en la aplicación de dos resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (resol. 00/0514/2020 y la 00/4379/2018), que sentaban criterio en relación con las deducciones para evitar la doble imposición internacional, extendiéndose la interpretación respecto de este tipo de deducciones, que tienen su regulación específica en el Capítulo II del Título VI de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), a las deducciones por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (y de otras actividades), las cuales tienen su particular regulación y forma de aplicación dispuesta en el artículo 39 de la LIS.

Así las cosas, respecto a la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2021, a presentar en julio de 2022, la consultante aplicó la nueva doctrina vinculante, en relación con las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica realizadas en 2019 y 2020, detectadas en el año 2021, de manera que no las aplicó en dicha autoliquidación.

Actualmente, no se ha instado ningún procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2019 y 2020.

La consultante se plantea, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo 1318/2023, de 24 de octubre de 2023, recurso de casación número 6519/2021, la posibilidad de consignar y/o aplicar las deducciones por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica de 2019 y 2020, detectadas en 2021, 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.

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

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 períodos 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 períodos impositivos de generación. Por tanto, el objeto de la litis se refería a períodos impositivos anteriores a 2022; períodos 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 períodos 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 *ratione temporis*, 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 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 *ratione temporis*.

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 períodos 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 períodos 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.