

Aplicación de las deducciones por I+D+i de ejercicios anteriores no declaradas en los modelos de los periodos donde se incurrió en el gasto

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2023 (rec. 6519/2021)

Mari Carmen Fuentes Gamero

Economista

Asesora Fiscal

Resumen: El Tribunal Supremo confirma en esta Sentencia que las empresas pueden aplicar las deducciones de I+D+i de los gastos devengados en ejercicios anteriores y no consignados en las autoliquidaciones correspondientes; siendo tampoco necesario una previa solicitud de rectificación de dichas autoliquidaciones para aplicar la deducción en un ejercicio posterior, ya que lo realmente importante es que se justifique su procedencia y que se cumplan los requisitos materiales.

El criterio del Tribunal Supremo es contrario al que ha sido expuesto recientemente por la Dirección General de Tributos.

Palabras clave: deducción; I+D+i; gastos I+D+i; rectificación autoliquidación

«La Abogacía del Estado se contradice entre sus alegaciones y lo defendido con la doctrina a la que aspira fije este Tribunal»

I. CONSIDERACIONES INICIALES

Para muchos contribuyentes es cada vez más complicado acreditar la **aplicación de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades** (en adelante, IS) y más aún cuando las que se quieren aplicar necesitan de cierta seguridad, como puede ser, por ejemplo, tener un informe motivado por parte del Ministerio competente, requisito indispensable para que sea viable, como ocurre con la **deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)**. En muchos casos los contribuyentes esperan a tener este informe, aunque sea en ejercicios posteriores, para poder aplicar la deducción por los importes correctos y que se reflejan en el mismo, con la finalidad de obtener seguridad jurídica y una correcta defensa por la aplicación de este crédito fiscal, en el caso de que se ponga en duda su aplicación a través de una comprobación por parte de la

«El Tribunal Supremo muestra un criterio distinto a la DGT en favor del contribuyente en la acreditación de la deducción de I+D+i en ejercicios posteriores»

Pues si ya es complicado demostrar la correcta aplicación de la deducción de normal, si nos remitimos al caso en que lo tenemos que **demostrar años después**, se complica aún más el asunto, como es el caso que comentamos ahora con el análisis de esta Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS), donde se da claridad a la posibilidad de aplicar la deducción de I+D+i, en años posteriores, siempre y cuando se pueda acreditar la realidad de los gastos.

El criterio que seguía la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), era admitir la acreditación tardía de las deducciones sin necesidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en el que se generó el derecho, pero este criterio se vio modificado en el 2022 donde consideraba que sí era necesario solicitar dicha rectificación.

Como ahora analizaremos, en esta sentencia el TS ha resuelto este conflicto.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«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.»

II. ANTECEDENTES DE HECHO Y PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

Siguiendo el auto de admisión, la cuestión que genera el debate es la siguiente:

Se dictó un acuerdo de liquidación en 2014 sobre el IS de los ejercicios 2007 a 2009, por el que resulta una cantidad a ingresar de 5.546.633,94 euros (4.660.046,02 euros correspondían a cuota y 886.587,92 euros a intereses de demora), posteriormente se notificó el acuerdo y la totalidad de la deuda correspondía a la liquidación del período 2009.

Este acuerdo deriva de un procedimiento inspector que se inicia en 2012, donde se comprueban los ejercicios 2007 a 2009 de, entre otros tributos, el IS.

Las actuaciones de comprobación se basaron en que la recurrente, una sociedad dominante de un grupo fiscal, aplicó en el periodo 2009 la deducción de I+D+i por gastos incurridos en un proyecto que se llamaba «Nuevo Modelo de Seguridad Corporativa».

El motivo del ajuste realizado por la Administración radicaba en que la recurrente aplicó en el ejercicio 2009 la deducción correspondiente, no solo a los gastos incurridos en ese año, sino también por los incurridos en los períodos 2005 a 2008, que previamente no se habían hecho constar en las respectivas autoliquidaciones.

Las cuantías de las deducciones no aceptadas ascendieron a 1.120.093,92 euros en 2005, a 1.189.617,50 euros

en 2006, a 1.658.957,57 euros en 2007 y a 1.969.227,13 euros en 2008, sumando en total 5.937.896,12 euros.

La Inspección denegó la inclusión en la base de la deducción de 2009 de los gastos devengados en los períodos 2005 a 2008 tras fundamentar que el informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación únicamente califica como I+D+i los gastos de 2009.

De igual forma, la Inspección rechazó la petición subsidiaria de que, se aceptaran parte de los gastos de los ejercicios 2007 y 2008, justificándose ésta con un informe de un perito de la Administración que negaba el carácter de I+D+i a dichos gastos.

«La Inspección rechazó la petición subsidiaria de aceptar la parte proporcional de los gastos anteriores justificándose en el informe de un perito de la AEAT»

La recurrente interpuso reclamación económico-administrativa contra el citado acuerdo de liquidación, que fue estimado parcialmente por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 5 de abril de 2018, declarando que *«los gastos de los períodos 2007 y 2008 dan derecho a aplicar la deducción correspondiente en esos años, debiendo rectificarse las liquidaciones correspondientes a fin de reconocer el importe de las deducciones generadas en esos dos períodos»*. El TEAC consideró que los ejercicios 2005 y 2006 habían prescrito al tiempo de formularse la solicitud subsidiaria, y que procedía la rectificación respecto de los ejercicios 2007 y 2008 que estaban siendo comprobados, dado que los gastos sí tenían la consideración de gastos deducibles por su carácter de I+D+i.

III. CONTENIDO DE LA SENTENCIA

Se interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la referida resolución, ante la Audiencia Nacional, que lo estimó el 16 de junio de 2021, donde abordaba en primer lugar, el problema de si es posible aplicar en el IS las deducciones de I+D+i de ejercicios anteriores, aunque estos no se hubieran consignado en declaraciones previas.

Para llegar a esta conclusión se analizaron varias Consultas Vinculantes de la DGT, en concreto la V0802-11, V0297-12 y V2400-14, donde el criterio era la admisión de incluir en la declaración de IS de un ejercicio las deducciones de I+D+i de ejercicios anteriores, aunque no se hubieran incluido previamente en las declaraciones a las que correspondían y donde se generó el derecho a la deducción, todo ello, sin la necesidad de tener que solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en el que se generó dicho derecho siempre y cuando se justifique su procedencia.

«El criterio de las consultas vinculantes es admitir la inclusión en la declaración del IS las deducciones de I+D+i de ejercicios anteriores sin tener que solicitar la rectificación de las autoliquidaciones donde se generó el derecho»

La conclusión que extrae la Sala de dichas consultas es la siguiente:

«La conclusión que alcanza la Sala, a tenor de lo expuesto, coincide con la tesis de la demanda en el siguiente extremo: las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos expresan una posición consistente en el tiempo a favor de permitir al contribuyente 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, 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».

Por tanto, concluye que hay que dar la razón a la entidad recurrente en relación con este primer extremo.

Dicho esto, el siguiente tema que hay que abordar es si se cumplen los requisitos para aplicar la deducción del artículo 35 del TRLIS:

- (i) las mismas deban acreditarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la LGT.
- (ii) deben aplicarse dentro de los límites temporales del artículo 44 del TRLIS, es decir, dentro del plazo límite previsto en la normativa, y
- (iii) deben respetarse los porcentajes y límites establecidos por la normativa del IS, en cada caso, para la cuantificación de la deducción aplicable.

Respecto de los dos primeros requisitos, la Sala no aprecia objeción aceptando las conclusiones del informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación frente a las del perito de la Administración, así como constata que se cumplen los límites temporales del artículo 44 del TRLIS. Y en cuanto al (iii), se aprecia que no se ha suscitado debate en torno a esta cuestión, por lo que se entiende cumplido tal requisito.

«La Sala reconoce el derecho a aplicar la deducción del art. 35 TRLIS en el IS respecto de los gastos de ejercicios prescritos»

En resumen, **se reconoce el derecho de la sociedad a aplicar la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS** en la declaración del IS del 2009 respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios 2005 a 2006.

IV. POSICIÓN DE LAS PARTES: DE LA ABOGACÍA DEL ESTADO Y LA PARTE RECURRIDA

La Administración, a través de la Abogacía del Estado, se opone a la sentencia, con base en que:

- El artículo 35.1.c) TRLIS se refiere a los gastos de la deducción de I+D+i realizados en el periodo impositivo de que se trate, por tanto, para tener derecho a aplicar tal deducción se han debido declarar en el periodo correspondiente, de no haberlo hecho, se debe proceder previamente a rectificar la autoliquidación presentada o que por parte de la Administración se haya realizado una comprobación o rectificación donde se hayan incluido dichos gastos. Solo en este supuesto aplican los artículos 44.1 TRLIS y el artículo 39.1 LIS.
- En relación con la prescripción, se dejaría sin efecto el plazo de cuatro años previsto en los artículos 120.3 LGT y 126.2 RGAT, en relación con el artículo 66 LGT, para instar la rectificación, ya que se ignora el plazo legal y además, se da un trato diferente a los contribuyentes que quieran instar la rectificación de sus autoliquidaciones para practicar cualquier ajuste que reduzca su base imponible (cuatro años), frente a aquellos que no se hayan deducido el I+D generado, sin justificación, pues tendrían el cuádruple de dicho plazo.
- No está de acuerdo con la opinión de la Sala y considera que hierra al aplicar el artículo 89.1 LGT, que avala la inclusión en la deducción de I+D de gastos de ejercicios anteriores no declarados previamente, cuando entiende que no se dan los requisitos al efecto, ya que los supuestos no son idénticos a los

expuestos en las consultas de la DGT, favorables al contribuyente.

- Por último, tampoco considera correcto traer a colación las reglas de los actos propios y el principio de buena administración, pues no pueden obligar a la Administración a seguir los criterios de la DGT.

Dicho esto, solicita, 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.

— En los supuestos en que las deducciones pueden acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origina el derecho a su aplicación, si los gastos no se han consignado en las autoliquidaciones correspondientes, 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.»

La parte recurrida no está de acuerdo con el sentido que la Abogacía del Estado da a las consultas de la DGT, para ésta el criterio de las resoluciones a las consultas vinculantes, así como la opinión sostenida por la misma Audiencia Nacional, se puede resumir en que el contribuyente puede aplicar la deducción del artículo 35 TRLIS en una declaración del IS de un ejercicio respecto de los gastos incurridos en ejercicios anteriores, inclusive cuando algunos de ellos ya se considerasen prescritos, sin la necesidad de que por parte del contribuyente se inicie una solicitud de rectificación de autoliquidación del ejercicio en que se generaron los gastos que originaron el derecho a la deducción, siempre y cuando se puedan acreditar los mismos con lo establecido en los artículos 105 y 106 de la LGT y los límites temporales del artículo 44 TRLIS se respeten.

«No hubo ninguna mala intención por parte de la entidad recurrida de no solicitar el Informe Motivado de los ejercicios 2005 a 2008»

Además, no hubo ninguna mala intención por parte de la entidad recurrida de no solicitar el Informe Motivado de los ejercicios 2005 a 2008, sino que fue la entidad consultora que analizó el proyecto con la finalidad de acreditar que se podía aplicar la deducción de I+D+i la que no remitió su informe hasta finales del año 2009, por lo que **hasta este momento no se pudo tomar la decisión por parte de la empresa de obtener la documentación necesaria para justificar la aplicación de la deducción** a dicho proyecto.

«Piensa que la interpretación de la Abogacía del Estado es errónea y contraria al criterio de la DGT y de la Audiencia Nacional»

En todo caso, piensa que la interpretación de la Abogacía del Estado es errónea y contraria al criterio de la DGT y de la Audiencia Nacional, ya que **el nacimiento del derecho a aplicar la deducción no debe vincularse solo a la liquidación, sino al cumplimiento de lo previsto en los artículos 105 y 106 LGT en lo que respecta a la prueba de dicho derecho** y que se respeten los límites del 44 TRLIS.

Termina sus alegaciones señalando cuál debe ser la doctrina correcta a fijar:

«— Que es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes.

— *No resulta exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en períodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los períodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.*

— *Que la aplicación de esos criterios debe respetarse en aplicación de la doctrina fijada al respecto por la Dirección General de Tributos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria y de la Jurisprudencia que al respecto tiene fijado ese Alto Tribunal, por aplicación de los principios de respeto a los "actos propios" de la Administración, "buena fe" y "buena administración".»*

V. JUICIO DEL TRIBUNAL

El Tribunal indica que son tres las cuestiones de importancia de la sentencia:

- Primera cuestión. La identidad entre el caso resuelto de las consultas vinculantes de la DGT y el enjuiciado, que aclara en el sentido en 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. Aplicando al caso los artículos 88 y 89 de la LGT, con la jurisprudencia que los interpreta, el alcance de estos y la proyección al caso concreto.
- Última cuestión. Comprobación por parte de la entidad contribuyente de que se dan los requisitos y circunstancias exigibles legalmente para aplicar la deducción en el ejercicio 2009.

V.I. Identidad entre el caso resuelto de las consultas vinculantes de la DGT y el enjuiciado

La Abogacía del Estado coincide con la argumentación recogida en la resolución del TEAC y combate la base fundamental de la sentencia, esto es, la identidad entre las consultas y el caso enjuiciado.

La Abogacía del Estado se contradice entre sus alegaciones y lo defendido con la doctrina a la que aspira fije este Tribunal, en el sentido de que se pueda aclarar 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 entienden y aceptan que no se hiciera por prudencia o por razones que impidieran la inclusión en el ejercicio en que se realizaron. Se admiten estas excepciones aun sin tener un respaldo normativo concreto, pues es más por las características de la regularización que se hace para reconocer estas deducciones, como pueda ser depender de un informe ministerial vinculante para cumplir con los requisitos exigidos para poder aplicar la deducción.

V.II. Aplicación de los artículos 88 y 89 de la LGT, su alcance y proyección en este caso

Como se ha ido diciendo hasta ahora, la sentencia de instancia considera que en el caso enjuiciado concurren las identidades necesarias respecto de las consultas vinculantes mencionadas, por lo que es de aplicación el artículo 89 de la LGT y se dan los requisitos para acogerse a la deducción por las inversiones realizadas en I+D+i.

«La sentencia de instancia considera que en el caso enjuiciado concurren las identidades necesarias respecto de las consultas vinculantes mencionadas, es de aplicación el artículo 89 de la LGT y se dan los requisitos para acogerse a la deducción por las inversiones realizadas en I+D+i»

La Abogacía del Estado, una vez expuesta su teoría, cuando entra a examinar si se puede aplicar o no el artículo 89 de la LGT, admite expresamente que no en todos los casos es necesario consignar en la autoliquidación la deducción que nos ocupa, ya que pueden existir casos que puedan ser exceptuados. Según el TEAC queda justificado porque *«el contribuyente, por prudencia, decide no aplicar la deducción a la espera de la calificación de los gastos que haga»* y la Abogacía del Estado nos indica 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»*.

En cuanto a esta 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»*, sin embargo, ya se ha indicado que **se admiten excepciones a la previa declaración, por lo que no se exigiría rectificación**, sino que se podrían consignar y aplicar la deducción en ejercicios posteriores (tal como indican las consultas de la DGT) y el propio TEAC lo admite abiertamente, aunque no se haya incluido en la liquidación y no se haya formalizado la rectificación, acepta la deducción de las liquidaciones de 2007 y 2008, pese a que quede por aclarar si era o no procedente la deducción de los ejercicios prescritos de los gastos producidos por I+D+i del 2005 y 2006, que ya lo estaban cuando se realiza la comprobación del ejercicio 2009.

V.III. Comprobación de que se dan los requisitos y circunstancias exigibles legalmente para aplicar la deducción en el ejercicio 2009 por parte del contribuyente

El TEAC admite que **es posible la deducción**, y ya no porque sea un supuesto excepcional, sino **de forma general** cuando no ha habido autoliquidación, en este caso no las hubo ni tampoco rectificación, lo que **se pone de manifiesto es que el fundamento de la deducción es material, es decir, que se cumplan los requisitos para su aplicación y la posibilidad de aplicarla en el tiempo**, y no estos requisitos formales de previa consignación en una autoliquidación o en su defecto la rectificación de la misma, ya que lo evidente es que en los ejercicios 2007 y 2008, aun careciendo de estos requisitos formales, el TEAC reconoció el derecho a poder aplicar la deducción debido a que se deban los elementos legales para identificar los gastos incurridos por I+D+i.

«El TEAC admite que es posible la deducción porque se cumplen los requisitos para su aplicación»

Y tras el breve análisis, de nuevo, de las consultas de la DGT, este Tribunal admite que:

«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 periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas».

VI. CONCLUSIÓN

Debemos tener en cuenta que el criterio de la DGT se vio modificado radicalmente en el año 2022, con la emisión de dos nuevas resoluciones (V1511-22 y V1510-22), el 24 de junio de 2022. Según las mismas, el contribuyente que no haya acreditado una deducción en la autoliquidación del ejercicio en el que se haya generado el derecho a la acreditación, deberá rectificar la autoliquidación correspondiente a dicho ejercicio de generación del crédito fiscal si no quiere perder el derecho a la deducción, y solo dentro del periodo de prescripción que es mucho más reducido que el periodo máximo legal de aprovechamiento de las deducciones.

Por tanto, con este fallo, el Tribunal Supremo rechaza el criterio mantenido hasta ahora por la Administración y elimina con ello las restricciones que la DGT ha establecido en sus últimas consultas vinculantes emitidas en 2022.

«Esta sentencia debería conllevar que la DGT modifique su criterio»

Dicho esto, entendemos que esta sentencia debería conllevar que la DGT modifique su criterio y sea más flexible con la aplicación de deducciones de ejercicios anteriores sin que se requiera realizar la rectificación de la autoliquidación del IS, más aún si el contribuyente depende de un informe que es el medio para acreditar la deducción y cumplir con los requisitos de la misma.

«El contribuyente no debería tener problemas para aplicar la deducción de inversión en I+D+i en el IS de cualquier ejercicio, aunque esté prescrito»

Con esta interesante sentencia podemos decir que el contribuyente ya no tendrá problemas para aplicar la deducción por inversión en I+D+i en el IS en cualquier ejercicio, aunque esté prescrito, sin la necesidad de iniciar una solicitud de rectificación de autoliquidación y, muy importante, sin interrumpir la prescripción del ejercicio correspondiente.