

El TEAC se pronuncia sobre la consignación temporal de la deducción por actividades de I+D+i



Teresa González Martínez
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Pablo Ulecia Rubio
Socio responsable en EMEA de Banca y
Mercados de Capitales para Tax & Law

Jorge Baztarrica Ochoa
Socio de Global Incentives and Innovation -
Quantitative Services EY

El TEAC acaba de publicar una Resolución de 22 de febrero de 2024 que versa sobre la posibilidad de acreditar tardíamente las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no incluidas en las autoliquidaciones de los ejercicios en que se generaron los gastos, aunque dichos ejercicios estuvieran ya prescritos.

A juicio del Tribunal administrativo, cuando se inicia un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones en el que el obligado tributario solicita el reconocimiento de la deducción de I+D+i respecto de gastos incurridos en ejercicios ya prescritos, la Administración debe proceder a comprobar si los gastos incurridos por la entidad en tales ejercicios son válidos a efectos de aplicar la pretendida deducción y ello, con independencia de que dicha deducción no hubiera sido declarada por la interesada en el ejercicio en que se incurrió en el gasto de I+D+i.

Antecedentes

I. Criterio mantenido por la DGT hasta el 23.06.2022

La DGT, a través de la contestación a diversas consultas vinculantes (V2396-12, V2400-14, V3477-16, V0163-17, entre muchas otras), permitía acreditar tardíamente determinadas deducciones del Impuesto sobre Sociedades, mediante dos procedimientos alternativos: (i) rectificar la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se generó el derecho *ex art.* 120.3 LGT, o (ii) acreditar dichas deducciones en la autoliquidación del Impuesto de un ejercicio posterior, consignándolas en la casilla correspondiente al ejercicio en el que se generaron, incluso en el supuesto en que este último ya se encontrara prescrito.

Esta vía alternativa de acreditación de deducciones tenía un especial impacto en el contexto de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica ("I+D+i"), en la medida en que simplificaba la gestión de las empresas, en aquellos supuestos -mayoritarios- en que no se tenía la certeza, a la fecha de presentación de la autoliquidación del IS del ejercicio inicial, del cumplimiento de los requisitos para acreditar la deducción de I+D+i respecto de los gastos incurridos en el mismo.

II. Cambio de criterio de la DGT de 24.06.2022

Sin embargo, este criterio fue explícitamente modificado de forma abrupta por dos contestaciones de la DGT de fecha 24.06.2022 (la V1510-22, relativa a la deducción por discapacidad, y la V1511-22, relativa a la deducción por I+D+i), en las que la DGT sostuvo que, en dichos supuestos, las deducciones a que pudiese tener derecho el contribuyente debían ser consignadas necesariamente en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generaron (ejercicio en que se incurrió en el gasto), sin que fuese posible acreditarlas en un ejercicio posterior al de su generación. Esta doctrina implica que si el periodo de generación de dichas deducciones estuviera prescrito ya no será posible su acreditación.

La DGT justificó el cambio de criterio en la sentencia del Tribunal Supremo de 22.07.2021 (que niega la posibilidad de solicitar una rectificación de una autoliquidación de un ejercicio no prescrito para acreditar *ex novo* bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos), y en dos resoluciones del TEAC de 23.03.2022 (en las que, basándose en la citada sentencia del Alto Tribunal, se concluye de forma idéntica respecto a una deducción por doble imposición internacional).

Desde EY defendimos que dicho cambio de rumbo resultaba, cuando menos, criticable, no sólo por no ser extrapolable el criterio establecido en la STS 22.7.2021 (que, según la DGT, justificaba el cambio de criterio) en relación con las bases imponibles negativas (que exige su liquidación o autoliquidación, *ex lege*) a las deducciones controvertidas, sino además por no responder a la recta interpretación de los preceptos en liza.

III. Sentencia del Tribunal Supremo de 24.10.2023, rec. 6519/2021

De forma contemporánea a la emisión de las anteriores consultas, el Tribunal Supremo admitió a trámite el recurso de casación 6519/2021 preparado por la Abogacía del Estado en el que precisamente las cuestiones de interés casacional señaladas trataban de dar respuesta a la cuestión controvertida. En concreto: "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 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”.

Sin embargo, el Tribunal declinó resolver las cuestiones de interés casacional objetivo propuestas en el Auto de admisión y se centró exclusivamente en analizar si las consultas de la DGT invocadas por la entidad recurrente – i.e. V0802-11 de 28 de marzo de 2011, V0297-12 de 13 de febrero de 2012 y V2400-14 de 11 de septiembre de 2014 (todas ellas anteriores al cambio de criterio de la DGT de 2022)- debían resultar vinculantes para la AEAT, como sostuvo la Audiencia Nacional, o por el contrario, como sostenía la Abogacía del Estado, estaba ausente la imperativa identidad de hechos y circunstancias entre el caso resuelto en las consultas vinculantes y el enjuiciado que exige el art. 89.1 LGT, sin entrar a enjuiciar la corrección o no de la doctrina contenida en las citadas consultas. El recurso de casación fue finalmente desestimado.

En definitiva, esta sentencia no resolvió la controversia generada con el cambio de criterio de la DGT de junio de 2022.

Resolución del TEAC de 22.02.2024

Este era el “estado del arte” en el que asesores y obligados tributarios convivíamos hasta que esta semana ha sido publicada la Resolución objeto de la presente Alerta.

Supuesto de hecho

El día 08/04/2019 la entidad recurrente presentó ante la AEAT una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 a 2017 solicitando el reconocimiento y aplicación en dichos ejercicios de la deducción por innovación tecnológica respecto de los gastos incurridos en dos proyectos en el periodo 2006 a 2011; ejercicios estos últimos ya prescritos a la fecha de presentación de la solicitud de rectificación.

Con fecha 17/05/2019 la Inspección de los Tributos de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias notificó a la mercantil un informe en el que diferenciaba dos períodos, uno comprendido entre los ejercicios 2006 a 2011, respecto del cual se denegaba la solicitud de rectificación con base en la prescripción de dichas obligaciones tributarias; y otro del período que comprendía los ejercicios 2012 al 2017, respecto del que se remitía el expediente a la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas (en adelante, URGGE) de la AEAT en Canarias.

Con fecha 15/10/2020, la URGGE de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias notificó acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2017. En dicho acuerdo la AEAT: (i) inadmitió la solicitud de rectificación respecto de los gastos de I+D+i incurridos en los ejercicios 2006 a 2011 por prescripción del derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones de dichos ejercicios; (ii) estima la solicitud respecto de los gastos de I+D+i incurridos en los ejercicios 2012 a 2017.

Contra esta Resolución se interpone reclamación ante el TEAR de Canarias, que la desestima, confirmando la prescripción apreciada por la URGGE de Canarias respecto de los ejercicios 2006 a 2011. Contra esta resolución del TEAR de Canarias, el recurrente interpone recurso de alzada ante el TEAC, cuya resolución es objeto del presente comentario.

Análisis del pronunciamiento del TEAC

En la resolución que comentamos el TEAC realiza una particular exégesis de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24/10/2023 (rec. n.º 6519/2021) que es la clave de bóveda que soporta su decisión, por lo que dada su relevancia extraemos los párrafos más trascendentales:

"En cualquier caso, sobre la cuestión que aquí se plantea, esto es, 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, cabe señalar que han existido criterios dispares entre las consultas de la Dirección General de Tributos y las resoluciones de este TEAC. Ahora bien, el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de fecha 24/10/2023 (rec. n.º 6519/2021) se ha pronunciado reconociendo tal posibilidad, al desestimar el recurso de casación presentado por el Abogado del Estado contra una sentencia de la Audiencia Nacional de 16/06/2021 (rec. núm 393/2018) en la que se reconocía el derecho de un contribuyente a aplicar en la autoliquidación de un ejercicio deducciones de I+D+IT por gastos incurridos en ejercicios anteriores y que no habían sido consignadas en las autoliquidaciones de esos ejercicios.

(...)

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".**

Una vez delimitada la doctrina que a juicio del TEAC consagró el Alto Tribunal en la sentencia de 24.10.2023, el Tribunal administrativo procede a aplicar dicha doctrina al supuesto de hecho controvertido. Tal y como hemos expuesto anteriormente, la entidad solicitaba el reconocimiento y aplicación en los ejercicios 2012 a 2017 de la deducción de I+D+i derivada de los gastos incurridos en los ejercicios 2006 a 2011, a pesar de que en

tales ejercicios no se declaró ni consignó dicho beneficio fiscal y estar ya prescritos a la fecha de la solicitud.

El TEAC estima esta pretensión: a juicio del TEAC, la Inspección debe comprobar si los gastos incurridos por la entidad en los ejercicios 2006 a 2011 (incluidos en el plazo de 18 años señalado en el artículo 39 de la LIS) son válidos a efectos de aplicar la pretendida deducción en los ejercicios 2012 a 2017, y ello, con independencia de que dicha deducción no hubiera sido previamente declarada por la interesada y de que los gastos que generan la deducción correspondan a ejercicios prescritos.

Análisis crítico

Estamos ante un pronunciamiento de enorme relevancia, en el que el TEAC (i) admite la posibilidad de acreditar deducciones de I+D+i sin modificar las autoliquidaciones de los ejercicios en que los que se incurrió en el gasto, y (ii) acepta que la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en que se incurrió en el gasto de I+D+i no es impedimento para la acreditación “a posteriori” de la deducción, siempre que nos encontremos dentro del plazo máximo de aprovechamiento de 18 años.

Al tratarse de una única resolución, el criterio sentado por el TEAC en esta resolución no constituye doctrina reiterada que resulte vinculante para la AEAT en el sentido del art. 239.8 de la LGT. No obstante, consideramos que despeja el camino a un cambio de la doctrina del TEAC en esta materia y, en todo caso, disipa las dudas que pudieran plantearse sobre la posibilidad de ser sancionado en caso de que un contribuyente siga el criterio expresado por el TEAC en esta resolución.

Cómo puede ayudar EY

Como consecuencia del nuevo criterio administrativo es altamente recomendable reevaluar la posición de las entidades en relación con la acreditación de la deducción por I+D+i, con especial foco en el impacto que esta Resolución pudiera tener en las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones actualmente pendientes en vía administrativa o económico-administrativa. Del mismo modo, el nuevo criterio invita a reconsiderar la posibilidad de “recuperar” deducciones que pudieran haberse dado por perdidas con base en el cambio de criterio de la DGT.

Por último, no es descartable una reconsideración del criterio de la DGT para flexibilizar la aplicación tardía de deducciones de ejercicios anteriores que dote de la necesaria y definitiva seguridad jurídica en la aplicación de esta deducción fiscal, que acabe de una vez por todas con el semillero de controversia jurídica en torno a la misma.

Puedes consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

[**¡Suscríbete**](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Teresa González Martínez

MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.eey.com

Jorge Baztarrica Ochoa

Jorge.BaztarricaOchoa@es.eey.com

Pablo Ulecia Rubio

PabloUlecia.Rubio@es.eey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2024 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

