

Fiscal

## El Tribunal Supremo admite que las deducciones por I+D+i pueden aplicarse en ejercicios posteriores a los de su generación sin necesidad de rectificar autoliquidaciones precedentes

El Tribunal Supremo avala 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 necesidad de la solicitud previa de rectificación de éstas.

### DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

*Of counsel* del Área de Fiscal de Gómez-Acebo y Pombo

### PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

**E**l Tribunal Supremo, en su Sentencia de 24 de octubre del 2023 (rec. núm. 6519/2021), analiza en casación, en el contexto del impuesto sobre sociedades, la procedencia de incluir en la base de la deducción por I+D+i los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, aun cuando éstos estuvieran prescritos. Por otra parte, cuando las deducciones puedan acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, el tribunal examina también si resulta o no exigible la solicitud previa de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

En el supuesto analizado, la sociedad dominante de un grupo fiscal aplicó en el periodo 2009 la deducción de I+D+i por los gastos en que se había incurrido no sólo en ese ejercicio, sino también en los periodos del 2005 al 2008, extremo que la inspección no compartió. Adujo ésta, además de la inexistencia en tales ejercicios de los presupuestos necesarios para ello —que sólo se cumplieron en el 2009 con la emisión de los informes oportunos—, que no sólo no se hicieron constar en las respectivas autoliquidaciones de los ejercicios 2005 a 2008, sino que tampoco éstas se rectificaron en el plazo de cuatro años existente para ello. El Tribunal Económico-Administrativo Central, por su parte, teniendo en cuenta que sí hubo comprobación de los

ejercicios 2007 a 2009, estimó parcialmente las pretensiones de la entidad contribuyente, entendiendo que en el marco de un procedimiento de comprobación sí resultaba procedente la rectificación de los ejercicios no prescritos —2007 y 2008—, pero denegando tal extremo respecto a los correspondientes a 2005 y 2006, ya prescritos.

La cuestión la resolvió la Audiencia Nacional en la sentencia de instancia ahora recurrida por la Administración y lo hizo fundamentalmente sobre la base de la doctrina contenida en varias consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos —V080211, de 28 de marzo; V0297-12, de 13 de febrero, y V2400-14, de 11 de septiembre—. En ellas, el centro directivo se mostró favorable a la aplicación en la declaración del impuesto sobre sociedades de un ejercicio de deducciones por actividades de I+D+i de ejercicios anteriores, pese a no haberse consignado previamente en las declaraciones de los citados ejercicios, 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 Ley General Tributaria y se respeten los límites temporales del artículo 44 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —ahora recogidos en el artículo 39 de la Ley 27/2014—. Pues bien, en opinión de la Audiencia Nacional, tal criterio expresado por la Dirección General de Tributos, favorable al contribuyente, debe prevalecer en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y el de buena administración.

Disconforme con dicha tesis, la Administración General del Estado, ahora recurrente, se centra, en primer lugar, en tratar de desvirtuar la identidad entre las citadas consultas vinculantes y el caso enjuiciado. En ese sentido, entiende que en tales consultas se analizaron supuestos donde los gastos susceptibles de deducción por I+D+i realizados en un ejercicio anterior y no incluidos en la autoliquidación de dicho ejercicio no se incluyeron porque existía una razón que lo impedía,

esto es, la pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción que, en el supuesto analizado, entiende que no concurre.

En segundo lugar, la Administración recurrente defiende que el derecho a la aplicación de las deducciones nace siempre a través de la liquidación en que así se reconoce, por lo que sólo cabe aplicarla mediante la declaración en la autoliquidación del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se genera, mediante una liquidación administrativa comprobada previamente o mediante solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio.

Pues bien, el Tribunal Supremo analiza ahora las citadas cuestiones partiendo del hecho de que no pueden resolverse con postulados generales, sino atendiendo a las circunstancias singulares que concurren en el caso concreto. En ese contexto, efectúa las siguientes consideraciones:

- De las razones esgrimidas por la recurrente para denegar la identidad entre los supuestos de hecho analizados por las consultas del centro directivo y el caso objeto de examen se desprende que la Administración acepta la posibilidad de que pueda existir una excepción a la inclusión de la deducción en la autoliquidación, cuando exista alguna razón fundada que lo impida —como sucede en supuestos de pendencia de informes ministeriales vinculantes—, sin previsión normativa al respecto. Pues bien, ello permite deducir al Tribunal Supremo que la Administración «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».

- No obstante, la recurrente entiende que la citada excepción no exonera a los contribuyentes de instar la rectificación de las autoliquidaciones de los periodos en que se devengaron y no se incluyeron las deducciones o, en su caso, de que ello pueda hacerse como consecuencia de una comprobación administrativa. En opinión del alto tribunal, tales afirmaciones sitúan el debate en el marco de la abstracción y desconectado del caso concreto. Considera, así, que la posición mantenida por la recurrente debe entenderse superada porque, admitiendo 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 referidas consultas vinculantes—. En ese sentido, añade el Tribunal Supremo, el propio Tribunal Central admitió abiertamente en este caso que, de estarse comprobando el ejercicio, sí debe incluirse en la liquidación resultante esta deducción, aunque no se hubiera declarado en la autoliquidación y tampoco se hubiese formalizado rectificación alguna de ésta. Todo ello, en opinión del alto tribunal, implica «aceptar que estos requisitos no son necesarios para la aplicación de la deducción» y que «el fundamento de la deducción es material», por lo que los requisitos formales invocados por la recurrente no pueden impedir su aplicación.
  - Ello se desprende nítidamente también, a juicio del tribunal, de las consultas citadas de la Dirección General de Tributos, apreciando identidad total, en lo sustancial y relevante, entre los presupuestos de hecho analizados en ellas y el supuesto objeto de análisis en este caso. Cabe afirmar, por tanto, la procedencia de deducir en ejercicios posteriores los gastos acreditados por I+D+i correspondientes a periodos anteriores, incluso prescritos cuando media comprobación, sin necesidad de que se hiciesen constar en las respectivas autoliquidaciones ni de que se instase la rectificación de éstas.
  - Cabe recordar, señala por último el Tribunal Supremo, que cuando media comprobación nos situamos en la órbita de la potestad de la Administración de comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tuvieran efectos en ejercicios no prescritos. Asimismo, recuerda que la jurisprudencia, antes de la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015 en tal sentido, se decantó ya por considerar que sí se pueden comprobar las operaciones realizadas en ejercicios prescritos que tienen efectos en ejercicios no prescritos —v. gr., las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de septiembre del 2019 (rec. núm. 6276/2017) y de 1 de marzo del 2022 (rec. núm. 4340/2020)—, reconociendo 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. Por tanto —señala el tribunal respecto del asunto analizado—, aunque no podían aplicarse las deducciones a los periodos 2005 y 2006, por estar prescritos, nada impedía que se aplicasen al periodo del 2009, ejercicio que se estaba comprobando y que, con base en el principio de regularización íntegra, debió conducir a la Administración a examinar la corrección de la deducción en dichos periodos para, en aplicación del régimen legal visto, aplicarlos al ejercicio del 2009.
- Sobre la base de todo lo expuesto, el Tribunal Supremo concluye que en el caso analizado 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 solicitud previa de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas, desestimando por ello el recurso de casación.

En relación con esta misma deducción cabe recordar que, recientemente, el Tribunal Supremo, en dos procedimientos cuya dirección letrada ha sido asumida por el equipo de Derecho tributario de Gómez-Acebo & Pombo, ha dictado dos autos relevantes en idéntico sentido por los que tendrá que determinar si la Administración tributaria

puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades de desarrollo de *software* no son aptos para la deducción, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica en virtud de dictamen vinculante emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación. Adicionalmente, tendrá que dilucidar el alcance que puede tener, para negar la deducción, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado<sup>1</sup> (en cuyo seno se integra también la Administración tributaria).

---

<sup>1</sup> Para mayor información, véase este **enlace**