

De nuevo sobre la aplicación de las deducciones por I+D+i en ejercicios posteriores a los de su generación: la interpretación restrictiva de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos reitera su criterio manifestado en el 2022 relativo a la deducción por actividades de I+D+i, considerando que sólo podrá aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al periodo impositivo en el que se generó; en caso contrario, el contribuyente deberá instar la rectificación de dicha autoliquidación dentro del plazo de prescripción.

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

JOHN GALILEA CLAVIJO

Asociado del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

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

La Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V1718-24, de 11 de julio, analiza si una entidad que generó deducciones por la realización de actividades de I+D+i en los ejercicios 2019 y 2020 —aunque aquéllas fueron detectadas en el ejercicio 2021— puede consignarlas o aplicarlas en un ejercicio posterior (2023), teniendo en cuenta que no fueron declaradas en las autoliquidaciones

correspondientes a sus respectivos periodos impositivos de generación ni se solicitó la rectificación de éstas.

1. Una referencia al contexto de la controversia

Sobre esta cuestión, la Dirección General de Tributos recuerda que, a partir del 2022, modificó su criterio relativo a las

La DGT entiende que la cuestión controvertida no fue resuelta explícitamente por el Tribunal Supremo

deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, reguladas en el capítulo IV del título VI de la Ley 27/2014, doctrina que trae causa de dos resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de marzo del 2022 (RG 514-2020 y 4379-2018). Pues bien, conforme a tal criterio —manifestado en las consultas tributarias con números V1510-22 y V1511-22, ambas de 24 de junio del 2022—, tales deducciones sólo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al periodo impositivo en el que se generaron; en caso contrario, el contribuyente deberá instar la rectificación de dicha autoliquidación dentro del plazo de prescripción.

Previamente, en varias contestaciones a consultas vinculantes —V0802-11, de 28 de marzo; V0297-12, de 13 de febrero, y V2400-14, de 11 de septiembre—, el centro directivo había admitido la posibilidad de aplicar en la declaración del impuesto sobre sociedades de un ejercicio 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 acreditasen con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria y se respetasen 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—.

Esta última doctrina fue invocada también por la Audiencia Nacional en una sentencia

posteriormente recurrida en casación, señalando que el criterio de la Dirección General de Tributos, favorable al contribuyente, debía prevalecer en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y el de buena administración. En la misma línea, el alto tribunal, desestimando el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra el fallo de la Audiencia Nacional, concluyó en su Sentencia de 24 de octubre del 2023 (rec. núm. 6519/2021) —estudiada en un *Análisis GA_P¹*— que, en el caso analizado, era procedente incluir en la base de la deducción por I+D+i los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones de tales años, sin que fuera necesario la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

Pues bien, en el caso que ahora nos ocupa, el consultante —que, en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2021, se atuvo a la nueva doctrina vinculante nacida en el 2022 en relación con las deducciones por I+D+i realizadas en los años 2019 y 2020, de manera que no las aplicó en dicha autoliquidación del 2021 ni instó posteriormente ningún procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2019 y 2020— se plantea, a la vista de la citada Sentencia del Tribunal Supremo, consignar o aplicar las deducciones en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2023, sin necesidad de instar solicitud de rectificación alguna.

¹ Véase este [enlace](#).

2. El criterio de la Dirección General de Tributos

El centro directivo aborda la cuestión partiendo del análisis de la citada sentencia del Tribunal Supremo, argumentando los siguientes extremos:

- En primer lugar, recuerda que la aludida sentencia de 24 de octubre del 2023 resolvió una controversia relativa a periodos impositivos anteriores al 2022, periodos en los que la doctrina del centro directivo admitía la posibilidad que plantea ahora el consultante. El Tribunal Supremo se sirvió, por tanto, del criterio de la Dirección General de Tributos aplicable *ratione temporis*, el cual resultaba vinculante para la Administración tributaria de conformidad con lo establecido en el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y 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 ellas sea favorable o beneficioso para el contribuyente.
 - En segundo lugar, señala el centro directivo que la cuestión que presentaba interés casacional en ese caso era «... 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». Sin embargo, la Dirección General apunta que dicha cuestión 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 administrativo aplicable *ratione temporis*. Por tanto, señala ahora el centro directivo que el citado fallo del Tribunal Supremo «no altera el criterio que mantiene este centro directivo actualmente», esto es, en las contestaciones a las consultas emitidas a partir del 2022.
 - En tercer lugar, la Dirección General trae a colación los razonamientos incluidos en la Resolución de 22 de febrero del 2024 (RG 3132-2022), donde el Tribunal Económico-Administrativo Central aplicó y analizó la citada sentencia del Tribunal Supremo. El centro directivo insiste en el hecho de que el Tribunal Central señaló también que la sentencia del Tribunal Supremo «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+i 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». Pese a ello —señalaba el Tribunal Central—, el alto tribunal falló en contra de la Administración basando su conclusión esencialmente en razones temporales y de seguridad jurídica, ya que en el caso analizado existía una identidad total en lo sustancial y relevante entre las contestaciones a consultas vigentes en aquel momento (V0802-11, V0297-12 y V2400-14) y el caso que se examinaba.
- Teniendo en cuenta todo lo anterior, concluye la Dirección General de Tributos que

su criterio actual, defendido a raíz de las citadas consultas del 2022, se mantiene inalterado, por lo que en el supuesto analizado las deducciones controvertidas sólo podrían 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 periodos impositivos en los que se generaron (esto es, 2019 y 2020), pudiendo instar su rectificación siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

3. Consideraciones finales

En suma, la Dirección General de Tributos reitera en la consulta vinculante V1718-24, de 11 de julio, la doctrina que viene defendiendo desde el 2022, considerando que ni la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre del 2023 ni la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de febrero del 2024 han fijado un criterio de fondo sobre la cuestión objeto de controversia, sino que han resuelto casos concretos en los que se imponían razones temporales y de seguridad jurídica.

Sin embargo, y aunque efectivamente el alto tribunal resolvió en su sentencia del 2023 un supuesto concreto al que, *ratione temporis*, no le sería aplicable la nueva doctrina de la Dirección General de Tributos, lo cierto es que el Tribunal Supremo, además de omitir toda referencia a tal criterio, realiza afirmaciones de carácter general orientadas a permitir la aplica-

ción de la deducción sin los requisitos que actualmente exige la Dirección General. Y ello, sobre la base de «la singularidad y características de la regulación que se hace para el reconocimiento de estas deducciones», cuyo fundamento es material, exigiendo así la concurrencia de los requisitos dispuestos al efecto y la posibilidad temporal de aplicarla, «pero no los requisitos formales de la previa consignación en la autoliquidación o en su defecto la necesaria rectificación».

En definitiva, aunque a nuestro juicio existen razones para entender que la doctrina del Tribunal Supremo plasmada en su sentencia del 2023 superó el criterio que la Dirección General de Tributos plasmó en las citadas consultas del 2022, lo cierto es que la interpretación recogida en la consulta del 2024 objeto de este comentario genera una situación de incertidumbre sobre un criterio que parecía haberse vuelto a flexibilizar, por lo que resulta necesario un pronunciamiento judicial aclaratorio al respecto.

A expensas de lo anterior, este criterio reafirma la necesidad de planificar adecuadamente la práctica de las deducciones por I+D+i considerando que el uso de estos incentivos en ejercicios posteriores sin haber sido acreditados en origen y sin rectificación no es una opción viable según la Dirección General, por lo que parece lógico que se revisen las deducciones generadas, considerando el plazo de prescripción respectivo.