

Novedades en relación a las deducciones por I+D+i y la posibilidad de reconocimiento 'ex novo' de deducciones generadas en ejercicios previos



Noviembre 2023

¿Hablamos?

Sergio Lavandera Noguera

Socio de Fiscalidad Corporativa en
PwC Tax & Legal
sergio.lavandera.noguera@pwc.com

Aitor Veiga

Socio de Fiscalidad Corporativa
en PwC Tax & Legal
aitor.veiga.monasterioguren@pwc.com

En nuestro periscopio de 5 de julio de 2022 nos hacíamos eco de un importante cambio de criterio doctrinal respecto de la posibilidad de reconocimiento, *ex novo*, de deducciones de I+D+i no incluidas en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) del período impositivo en que se generaron los proyectos (y sus gastos e inversiones) correspondientes.

Hasta mediados del año 2022 (24 de junio), la Dirección General de Tributos (DGT) había admitido, de modo sistemático, la posibilidad de que los sujetos pasivos de IS consignaran en una autoliquidación de IS deducciones de I+D+i generadas en períodos anteriores, aunque no hubieran sido objeto de inclusión en las autoliquidaciones de los períodos impositivos en que efectivamente se generaron.

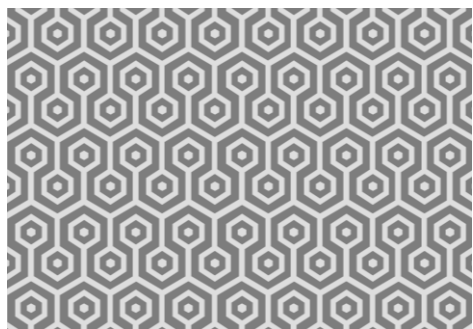
A partir de dicha fecha y a través de dos nuevas contestaciones a consultas (V1510-22 y V1511-22), la DGT modificó su criterio, limitando la aplicación de las deducciones a aquellos importes que hubieran sido objeto de inclusión en las autoliquidaciones correspondientes a los períodos en que se generaron.

Este nuevo criterio implicaba la necesidad de que el sujeto pasivo impugnara dentro del período de prescripción (con su consiguiente efecto interruptivo) sus autoliquidaciones de ejercicios anteriores no prescritos, al objeto de reconocer válidamente a

efectos de IS eventuales deducciones generadas en dichos ejercicios.

Pues bien, una reciente Sentencia del Tribunal Supremo (TS), de fecha 24 de octubre de 2023 (con referencia 4355/2023), que desestima un recurso de casación preparado por el Abogado del Estado contra una sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 16 de junio de 2021, viene a reconocer el derecho de un contribuyente a aplicar, en la autoliquidación de un ejercicio, deducciones de I+D+i incluidas por primera vez en la misma pero generadas en períodos anteriores, si bien esta no es la razón de decidir de la Sentencia, ya que tal y como indica el TS *"dicha cuestión no resulta directamente ni relevante ni trascendente para concluir como lo hace la sentencia de instancia y acoger la pretensión de la demandante"*.

En este sentido, el TS identifica expresamente como *"ratio decidendi"* de la mencionada Sentencia de la AN la **vinculación y alcance de las consultas vinculantes 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+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.



El TS señala que la parte recurrente (la Abogacía del Estado), quizás consciente de que su tesis solo podía prosperar de desvirtuar la aplicación al caso de las contestaciones a consultas de la DGT, dedicó su esfuerzo a combatir la identidad de las consultas con el caso enjuiciado, mientras que al mismo tiempo aceptaba (la recurrente) que por la singularidad de la deducción de I+D+i, en algunos casos sí es posible su reconocimiento material en un momento posterior al ejercicio en el que se tenía derecho a la misma sin necesidad de rectificación.

Tal y como indica el TS, la propia recurrente entra en contradicción entre sus alegaciones y lo defendido con respecto a la doctrina a la que aspira que fije este Tribunal en este punto, en el sentido de que se declare por el TS 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 admiten abiertamente posibles excepciones bien por prudencia o *“por alguna razón que impidiese su inclusión en el ejercicio en que se realizaron”*.

Pues bien, el TS 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 consulta vigentes en aquel momento y el caso que se examina, esto es, lo sustancial y relevante es que, dada la singularidad de la regulación, sí es posible aplicar una deducción de I+D+i en un ejercicio posterior, aun no instando la rectificación.

En conclusión, si bien la sentencia supone un cierto cuestionamiento al nuevo criterio doctrinal de la DGT y otorga cierta esperanza al contribuyente, consideramos que la controversia generada tras el cambio de criterio emanado de las consultas de junio del 2022 no ha quedado definitivamente resuelta (recuérdese que el criterio de las consultas vinculantes en esta materia es diferente desde 24 de junio de 2022 al vigente en los ejercicios a los que se refiere la sentencia del TS que glosamos aquí), y esperar a un pronunciamiento expreso sobre si efectivamente debe exigirse o no como requisito sustancial para la deducción por gastos de I+D+i que previamente se hubieran declarado en los ejercicios en los que se produjeron ante la mención en la sentencia del TS a la *“singularidad y características de la regulación que se hace para el reconocimiento de estas deducciones (de I+D+i)”*.