



Roj: **STS 4355/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4355**

Id Cendoj: **28079130022023100312**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/10/2023**

Nº de Recurso: **6519/2021**

Nº de Resolución: **1318/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2817/2021,**  
**ATS 10095/2022,**  
**STS 4355/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.318/2023**

Fecha de sentencia: 24/10/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6519/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/10/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6519/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1318/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 24 de octubre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6519/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 16 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 393/2018, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de abril de 2018, parcialmente estimatoria, de la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2009, dictada por la Dependencia de Control **Tributario** y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida MAPFRE, S.A., representada por la procuradora de los tribunales doña Alicia Casado Deleito, bajo la dirección letrada de don Jorge Gaspar Fernández Lobo.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.** Resolución recurrida en casación.

En el recurso núm. 6519/2021 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, con fecha 16 de junio de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.<sup>a</sup> Alicia Casado Deleito en nombre y representación de MAPFRE, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de abril de 2018 (R.G.: 3395/2014), que anulamos por no ser ajustada a **Derecho**, en los términos que se infieren del Fundamento de **Derecho** Octavo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada".

### **SEGUNDO.** Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 9 de septiembre de 2021, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

### **TERCERO.** Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 29 de junio de 2022, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

Los artículos 35.1.c) y 44.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, en relación con los artículos 66, 66.bis, 101, 108.4, 119, 120, 122 y concordantes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 126.2 y concordantes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria. Asimismo, la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012 (RCA 5434/2010) y el artículo 89.1 LGT y la jurisprudencia que lo analiza, en concreto, la sentencia de 10 de mayo de 2021 (RCA 7966/2019), en relación con los principios de buena fe, respeto a los actos propios y buena administración.



Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]"

#### **CUARTO.** Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la RTEAC de 5-4-2018".

#### **QUINTO.** Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de MAPFRE, S.A., se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...tenga por presentado este escrito y por formulada **OPOSICIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN número 0006519/2021**, interpuesto por la Administración del Estado, contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 16 de junio de 2021, que estimó el recurso número 393/2018, interpuesto por esta parte contra la Resolución, parcialmente estimatoria, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en la reclamación número 00/03395/2014, de fecha 5 de abril de 2018, y tras los tramites procesales oportunos, dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia con imposición de costas a la parte recurrente".

#### **SEXTO.** Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 17 de octubre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.** Sobre el debate.

Siguiendo el relato recogido en el auto de admisión, añadiendo algún dato más de interés, resulta oportuno recordar los siguientes datos:

1. El 16 de mayo de 2014, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control **Tributario** y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo de liquidación, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 2007 a 2009, del que resultaba una cantidad a ingresar de 5.546.633,94 euros, de los cuales 4.660.046,02 euros correspondían a cuota y 886.587,92 euros a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 16 de mayo de 2014. La totalidad de la deuda correspondía a la liquidación del período 2009.
2. Las referidas actuaciones inspectoras se habían iniciado el día 17 de febrero de 2012 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general, referido a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 2007 a 2009, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo/profesional 2008 a 2009, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario 2008 a 2009, retenciones e ingresos a cuenta en la imposición de no residentes 2008 a 2009 e Impuesto sobre el Valor Añadido 2008 a 2009.
3. Las actuaciones de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 2007 a 2009, culminaron con la incoación del acta de disconformidad A02-72357111, de fecha 11 de febrero de 2014, que se notificó ese mismo día.
4. Las actuaciones de comprobación se basaron en que la recurrente es la sociedad dominante del grupo fiscal 9/85 y que, en el período 2009, el grupo fiscal aplicó la deducción de I+D+i por gastos incurridos en el proyecto denominado "Nuevo Modelo de Seguridad Corporativa".
5. El motivo del ajuste realizado por la Administración radica 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.
6. 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.



7. Igualmente, la Inspección rechazó la petición subsidiaria de que, al menos, se aplicara la deducción en la parte correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008 con base en un informe emitido por un perito de la Administración que negó el carácter de I+D+i a los gastos del proyecto devengados en tales ejercicios.

8. La recurrente interpuso reclamación económico-administrativa contra el citado acuerdo de liquidación, que fue estimado parcialmente por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 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" (sic). 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 si tenían la consideración de gastos deducibles por su carácter de I+D+I.

9. Frente a la referida resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el número 393/2018 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó por sentencia de 16 de junio de 2021, dado los términos en los que las partes abordan el debate en este recurso de casación resulta oportuno reproducir íntegramente el fundamento jurídico octavo de la sentencia que contiene el fundamento de la decisión impugnada.

Aborda en primer lugar el problema de si es posible aplicar en la declaración del impuesto de un ejercicio las deducciones por I+D+I de ejercicios anteriores aunque en ellos no se hubieran consignados, al efecto la sentencia reproduce varias Consultas Vinculantes para extraer la primera conclusión:

"El primer argumento que esgrime la parte recurrente contra la resolución impugnada, como hemos visto, consiste en poner de manifiesto que el criterio de la Inspección de los Tributos y del Tribunal Económico-Administrativo Central en la interpretación del art. 35 del TRLIS no coincide y no está alineado con el de la Dirección General de Tributos y tampoco con el de los Departamentos de Gestión de la Agencia Tributaria, que, acatan el criterio de la Dirección General de Tributos, 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.

La primera consulta vinculante de la Dirección General de Tributos que se cita al efecto por la recurrente es la V-0802-11, de fecha 28 de marzo de 2011.

En la misma se identifica la cuestión planteada en los siguientes términos:

*"Si existe impedimento a practicar las deducciones generadas en 2009 en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2010 aunque en la declaración de 2009 existiera cuota suficiente para haber absorbido el efecto de las deducciones, y de no ser posible, indicación de la forma de no perder el **derecho** a deducir las cantidades pendientes".*

Y la contestación que se ofrece por la Dirección General de Tributos es la siguiente:

*"La presente contestación no se refiere al cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y de las deducciones por inversiones medioambientales, reguladas, respectivamente, en los artículos 35 y 39 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, dado que no es la cuestión planteada ni se ofrece información al respecto en el escrito de consulta.*

*La cuestión planteada versa sobre si una deducción no practicada en el ejercicio en que se realiza la inversión que justifica la aplicación de la misma, puede aplicarse en un ejercicio posterior.*

*De los artículos 35 y 39 del TRLIS se deduce que, en términos generales, la deducción se practicará en el período impositivo en que se realicen las correspondientes inversiones.*

*A su vez, el artículo 44 del TRLIS que contiene las normas comunes a las deducciones previstas en el capítulo IV de su título VI, entre las cuales se encuentran las reguladas en los artículos 35 y 39 del TRLIS, establece que "(...) Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.*

*(...)"*.

*Por otra parte, el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que*



"3. Cuando un obligado **tributario** considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

(...)"

De acuerdo con ello, la entidad consultante podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y por inversiones medioambientales correspondientes, sin perjuicio de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse, puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince (la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) y diez (la deducción por inversiones medioambientales) años inmediatos y sucesivos.

No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2010 y siguientes que concluyan dentro del referido plazo de quince o diez años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el **derecho** a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria".

La segunda consulta vinculante indicada en la demanda es la V-0297-12, de 13 de febrero de 2012.

La cuestión planteada, en este caso, se delimita así:

"1) Si procedería imputar en la declaración del 2011 el 42% de deducción sobre la base cuantificada en 2009, pues aun declarado en el 2001, serían bases del ejercicio 2009 que por ser el primero tendría **derecho** a la deducción adicional del 17% sobre el 25% reconocido.

2) De acuerdo con lo anterior, si debería rectificar la autoliquidación de 2010, presentando declaraciones complementarias y minorando la deducción de I+D+i por no resultar aplicable a su base el tipo del 42%, sino del 25% sobre el total y del 17% adicional sobre el exceso de la media de los dos años anteriores, procediendo al ingreso pertinente.

3) Si, por el contrario, procedería no presentar declaración complementaria del ejercicio 2010 en esos términos de rectificación señalados hasta no hacer efectiva la aplicación en 2011 de la deducción de 2009, pues hasta esos momentos, no se habría manifestado la voluntad del sujeto pasivo de deducir cuantía por ejercicios anteriores a 2010".

Y la respuesta de la Dirección General de Tributos es del siguiente tenor:

"La presente contestación no se refiere al cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, regulada en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, dado que no es la cuestión planteada ni se ofrece información al respecto en el escrito de consulta.

La cuestión planteada versa sobre si una deducción no practicada en el ejercicio en que se realiza la inversión que justifica la aplicación de la misma, puede aplicarse en un ejercicio posterior.

Del artículo 35 del TRLIS se deduce que, en términos generales, la deducción se practicará en el período impositivo en que se realicen las correspondientes inversiones

A su vez, el artículo 44 del TRLIS que contiene las normas comunes a las deducciones previstas en el capítulo IV de su título VI, entre las cuales se encuentran las reguladas en los artículos 35 y 39 del TRLIS, establece que:

"(..). Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

(..)."

Por otra parte, el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria establece que:

"3. Cuando un obligado **tributario** considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

(..)."

De acuerdo con ello, la entidad podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y la consiguiente





rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2010 en la parte pertinente mediante la correspondiente declaración complementaria. Sin perjuicio, de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, tal y como establece el artículo 44 del TRLIS, arriba reproducido.

No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2011 o en cualquier período impositivo que concluya dentro del referido plazo de quince años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el **derecho** a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria .

En cualquier caso, tanto si la entidad opta instar la rectificación de la autoliquidación del período 2009, como si no insta dicha rectificación y aplique las cantidades no deducidas en los quince años sucesivos tal y como establece el artículo 44, deberá proceder a regularizar la autoliquidación del ejercicio 2010, con independencia de que haya hecho efectiva o no la aplicación en el ejercicio 2011 de la deducción de 2009".

En tercer lugar, la demanda se refiere a la consulta vinculante V-2400/14, de 11 de septiembre de 2014.

La cuestión planteada se describe así:

"Si es posible acreditar y, en su caso, aplicar la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2013 respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios 2006 a 2009".

Y a esta cuestión se le da respuesta en los términos siguientes:

"A efectos de responder a esta consulta, partimos de la presunción de que las inversiones realizadas por la entidad consultante, en el período 2006-2009, cumplen los requisitos legalmente establecidos para la aplicación de la deducción prevista en el artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS en adelante), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aplicable *ratione temporis*, sin que dicho extremo haya sido objeto de consulta.

No obstante, es preciso analizar el plazo durante el cual puede aplicarse la deducción del artículo 35 del TRLIS. El artículo 44 del TRLIS, en su redacción vigente a 31-12 2006, establecía un límite cuantitativo a la hora de aplicar las deducciones en el período impositivo, con arreglo al cual las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se eleva al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 35 y 36, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

Este plazo ha estado en vigor hasta la modificación introducida en el artículo 44 del TRLIS por el apartado segundo del artículo 1 del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012:

"1. Las deducciones previstas en el presente Capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este Título.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este Capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- a) En las entidades de nueva creación.
- b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

El importe de las deducciones previstas en este Capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al



60 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 35 y 36, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones."

A su vez, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, anteriormente mencionado, añade una disposición transitoria trigésimo sexta al TRLIS, en virtud de la cual:

"El plazo de 15 o 18 años, según corresponda para la aplicación de las deducciones, establecido en el artículo 44 de esta Ley, será también de aplicación a las deducciones que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012." Una vez sentado lo anterior, el artículo 35 del TRLIS establece que el importe de la deducción resulta de aplicar los distintos porcentajes de deducción previstos a los gastos efectuados en el período impositivo (de actividades de investigación y desarrollo, gastos de personal investigador y gastos de innovación tecnológica) y a las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible que estén afectos a las actividades de investigación y desarrollo, entendiéndose en este último caso que la inversión se realiza cuando los elementos patrimoniales son puestos en condiciones de funcionamiento.

Por lo tanto, de acuerdo con todo lo anterior, la deducción se podrá aplicar en el período impositivo en el que se efectúen los gastos correspondientes y en el que los elementos objeto de inversión se encuentren en condiciones de funcionamiento y afectos a las actividades de investigación y desarrollo. No obstante, la normativa establece la posibilidad de aplicar la deducción en otro período impositivo posterior, siempre y cuando la deducción se aplique dentro del plazo límite establecido en la normativa.

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante incurrió en una serie de gastos que generan en los ejercicios 2006 a 2009 el **derecho** a la deducción. Se presume, para responder a la consulta, que el período impositivo de la entidad consultante coincide con el año natural.

Por lo tanto, en la medida en que el plazo para aplicar las deducciones es de 18 años, a contar desde la conclusión de los períodos impositivos en los que se efectuaron los gastos correspondientes, dichas deducciones podrán aplicarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo de 2013, aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito. Sin perjuicio de que las mismas deban acreditarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria.

Por último, dichas deducciones se podrán aplicar con los límites previstos en el artículo 1.º Primero del Real Decreto-Ley 12/2012:

"El límite establecido en el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades será del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones en relación con las deducciones aplicadas en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012, 2013, 2014 o 2015. No obstante, dicho límite será del 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones."

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 períodos 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".

Además, sale al paso la sentencia sobre las alegaciones de no ser iguales los casos examinados por las consultas y el que constituía el caso enjuiciado:

"También coincide la Sala con la entidad recurrente en cuanto a que no resulta procedente ninguna de las razones aducidas en la resolución impugnada para negar 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. Ni la falta de emisión del informe vinculante en plazo ni el hecho de que la deducción correspondiera a gastos incurridos en el período para el que se solicitaba el informe resultan esenciales, en ninguna de las consultas vinculantes a que hemos hecho alusión, para delimitar la cuestión planteada por el contribuyente o la respuesta a la misma que se ofrece en cada uno de los tres casos.

En conclusión, ha de darse la razón a la entidad recurrente con relación a este primer extremo".

Despejada esta primera cuestión, examina la Sala los efectos de dicha declaración, partiendo del alcance de las consultas vinculantes a tenor de la normativa aplicable:

"Lo que suscita a continuación la cuestión de qué efectos se derivan de la declaración anterior.

La norma legal de referencia en estos casos, como se ha anticipado, está constituida por el art. 89.1, último párrafo, de la LGT, a tenor del cual:

*"Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".*

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, interpretando el alcance de dicha norma, se sintetiza en la sentencia de 10 de mayo de 2021 (recurso nº 7966/2019) del siguiente modo:

*"Si bien es cierto que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales de Justicia ( STS de 1 de julio de 2000 ), no lo es menos que debe prevalecer al caso la reiterada doctrina del Tribunal Supremo sobre los actos propios de reconocimiento de **derechos** o situaciones favorables por la DGT, basados también en el principio de confianza legítima:*

*"...Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 2020)".*

También se pronuncia así la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2021 (recurso nº 1208/2020) en los siguientes términos:

*"Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 2020)".*

En similar sentido se expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2020 (recurso nº 8122/2018), afirmando:

*"Cabe añadir a lo anterior la sorpresa que nos causa que el TEAR de Madrid y la Administración autonómica no hayan tomado en consideración el criterio fijado por el Director General de Tributos en su respuesta a la consulta vinculante V4053-15, de 16 de diciembre de 2015, cuyo criterio resulta incontestable, después de un impecable razonamiento, aplicable a este caso, sobre los modos originarios de adquirir la propiedad y los derivativos, a partir de la exégesis del artículo 609 C.C. .:*

**"CONCLUSIONES:**

*Primera: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho del hecho imponible, cual es la transmisión (no se produce la tradición a la que se refiere el Código Civil en su artículo 609).*

*Segunda: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme tampoco está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar el elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible (escritura, acta o testimonio notarial), al haberse declarado en sentencia judicial".*

*Es cierto que, como reiteradamente hemos señalado, tales actos administrativos, comprensivos de una declaración técnica de juicio u opinión jurídica, no son en sentido propio y riguroso fuentes del **derecho** ( art. 1.1. C.C. ) y, por tanto, no nos vinculan. Ello no significa que, en la medida en que efectúen declaraciones que favorezcan a los contribuyentes, la posición que razonadamente exponen no pueda ser invocada, en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y, como principio metajurídico positivizado en la actualidad, el de buena administración".*





La doctrina legal al respecto le hace llegar a la Sala sentenciadora a la conclusión de que efectivamente le es de aplicación las citadas consultas al caso examinado:

"A la luz de lo expuesto hemos de alcanzar la conclusión de que la posición mantenida por la entidad recurrente respecto de la cuestión litigiosa tiene amparo en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos a que hemos hecho referencia.

En consecuencia, el criterio expresado por la Dirección General de Tributos en el presente caso, favorable al contribuyente, debe prevalecer en virtud de principios como el de buena fe, el de los actos propios y el de buena administración".

A continuación, la sentencia impugnada aborda la cuestión atinente al cumplimiento de los requisitos para aplicarse la deducción, para dar una respuesta positiva:

"Descartados los óbices formales opuestos por la Administración tributaria al contribuyente respecto a la posibilidad de 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, hemos de examinar el cumplimiento de las restantes condiciones a que se subordina ese reconocimiento en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos:

- (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 art. 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 Impuesto sobre Sociedades en cada caso para la cuantificación de la deducción aplicable.

Comenzando por esto último, es decir por (ii), la Sala constata que no se ha suscitado controversia respecto a que la solicitud de la entidad recurrente cumple los límites temporales del art. 44 del TRLIS.

Y en cuanto a (i), la propia resolución impugnada no aprecia objeción alguna por tal motivo, aceptando las conclusiones del informe motivado emitido por Ministerio de Ciencia e Innovación frente a las del informe del perito de la Administración y emitiendo algunas declaraciones tan relevantes a los efectos que estamos considerando como las siguientes:

(a) " *A pesar de lo dicho en el informe pericial, lo cierto es el informe motivado emitido por Ministerio de Ciencia e Innovación trata a las actividades integrantes del proyecto como una unidad, considerándolas necesarias para su ejecución (apartado 2.3 del informe motivado). Las actividades integrantes del proyecto "Nuevo Modelo de Seguridad Corporativa" son:*

*Actividad 1: Arquitectura funcional de Seguridad (01/01/2005 - 1/12/2006).*

*Actividad 2: Paradigma de seguridad para la realización de nuevos proyectos informáticos (01/01/2006 - 31/12/2007).*

*Actividad 3: Plataforma criptográfica (firma electrónica) (01/01/2008 - 31/03/2011).*

*Actividad 4: Centro de Control General (01/07/2007-30/06/2011).*

*Actividad 5: Inventario de activos tecnológicos y de información (01/01/2007-30/06/2008).*

*Actividad 6: Gestión de vulnerabilidad en activos de información (01/01/2008 - 30/09/2009).*

*Actividad 7: VPN-SSL (01/01/2006 - 31/12/2006). Actividad 8: Implementación del Cuadro de mando de seguridad (01/07/2008-31/12/2009).*

*Actividad 9: Expansión internacional del Modelo de seguridad (01/07/2009-30/06/2010)".*

(b) " *cada actividad integrante del proyecto se desarrolla a lo largo de varios años, con lo que no tiene sentido que la actividad concreta desarrollada en 2009 sea constitutiva de I+D+i y no la de los años anteriores".*

(c) " *Al margen de esto, si todas las actividades son necesarias para el proyecto y el proyecto tiene la consideración de I+D+i, debe concluirse que las actividades concretas de los años 2007 y 2008 tienen también ese carácter".*

(d) " *Así pues, 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 2 períodos".*



En conclusión, descartada la procedencia de los óbices formales opuestos por la Administración tributaria al contribuyente para el reconocimiento del **derecho** a la deducción prevista en el art. 35 del TRLIS, la cuestión de fondo examinada -es decir, si se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos sustantivos a que se supedita la obtención del beneficio fiscal en el contexto de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica- debe resolverse también a favor del contribuyente como lógica derivación del propio criterio seguido por el Tribunal Económico-Administrativo en su resolución al valorar tales extremos".

Finalmente, en cuanto a (iii), igualmente se aprecia que no se ha suscitado debate en torno a esta cuestión. Así, afirmando la entidad recurrente en la demanda que se ha cumplido el referido requisito (por ejemplo, pág. 7), no advertimos en el escrito de contestación que se formule especial oposición a propósito de este extremo".

En definitiva:

"Todo lo cual nos lleva a reconocer el **derecho** de la sociedad recurrente a aplicar la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2009 respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios 2005 a 2006".

Parece oportuno reparar en, tal y como recuerda la Sra. Abogado del Estado en su escrito de interposición, que la negativa a la Inspección a acoger la deducción, lo fue porque "La AEAT denegó la inclusión en la base de la deducción de 2009 de los gastos devengados en los años 2005 a 2008, tras fundamentar que el informe motivado del Ministerio de Ciencia e Innovación sólo calificaba como I+D+i los gastos de 2009. La Inspección denegó igualmente la petición subsidiaria de la Interesada de que se aplicara al menos la deducción correspondiente a 2007 y 2008 con base en un informe emitido por un perito de la Administración que negó el carácter de I+D+i a los gastos del proyecto devengados en esos ejercicios".

Es de señalar, a la vista de los términos en los que se propone la cuestión de interés casacional y los preceptos a interpretar, en un principio, que la ratio decidendi de la sentencia gira en torno a tres ejes:

1. Aplicación de la deducción de los gastos de carácter I+D+i, a un ejercicio, cuando los mismos no se declararon en ejercicios anteriores, aun cuando estuvieran prescritos, a tenor de las interpretaciones realizadas por las consultas vinculantes de la DGT. Los casos en los que se hicieron las consultas son iguales al enjuiciado.
2. Aplicación al caso enjuiciado por mor del artº 89.1 de la LGT, , debiendo prevaler, a la vista de las consultas, lo principios de buena fe, las reglas de los actos propios y el de buena administración.
3. Cumplimiento de los requisitos para tener **derecho** a la deducción en el ejercicio de 2009, en el que se aplica.

El auto de admisión señala como normas a interpretar, los arts. 35.1.c) y 44.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación con los arts. 66, 66.bis, 101, 108.4, 119, 120, 122 y concordantes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre y 126.2 y concordantes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio: así como la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012, rec. cas. 5434/2010, y el artº 89.1 LGT y la jurisprudencia que lo analiza, en concreto, la sentencia de 10 de mayo de 2021, rec.cas. 7966/2019, en relación con los principios de buena fe, respeto a los actos propios y buena administración

Y las cuestiones seleccionadas de interés casacional, ya se han puesto de manifiesto, "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".

#### **SEGUNDO.** Posición de las partes.

La Sra. Abogado del Estado se opone a la sentencia partiendo de que de la regulación legal se infiere que la deducción por I+D+i se origina en relación con un concepto y un período determinado, así el art. 35.1.c) TRLIS se refiere expresamente esta deducción a los gastos en investigación y desarrollo realizados en el periodo impositivo de que se trate; por tanto, para tener **derecho** a la deducción necesariamente se han debido de declarar en el período correspondiente, de no haberse realizado, debe de proceder previamente a la rectificación de la autoliquidación presentada, o se haya procedido por la propia Administración a su comprobación o rectificación, incluyéndose dichos gastos; sólo en este supuesto entra en juego los arts. 44.1 TRLIS y el art. 39.1 LIS, que se refieren a las cantidades gastadas en un período que no pueden ser deducidas en él por diversas razones (por ejemplo, por no haberse recibido el informe vinculante de la Administración solicitado por el contribuyente al amparo de los arts. 35.4 TRLIS y LIS). En definitiva, el **derecho** a la aplicación



de las deducciones nace siempre a través de la liquidación en que así se reconoce, ya sea administrativa o una autoliquidación, estando sometida a la legislación vigente en dicho periodo de origen; esto es, sólo cabe aplicarse la deducción mediante las vías contempladas legalmente: la declaración en la autoliquidación del Impuesto correspondiente al ejercicio en el que se genera; una liquidación administrativa, previa comprobación de la misma; o mediante solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio ( arts. 101, 108.4, 119, 120, 122 LGT).

Añade que se no entenderse de dicha manera, se dejaría sin efecto el plazo de cuatro años legalmente previsto, arts. 120.3 LGT y 126.2 RGAT, en relación con el art. 66 LGT) para instar dicha rectificación. Se ignora el plazo legal y además, se consagra un trato diferente para los contribuyentes a los que convenga instar la rectificación de sus autoliquidaciones para practicar cualquier ajuste que reduzca su base imponible (que tienen que hacerlo en cuatro años) frente a aquellos que no se hayan deducido en el período impositivo la deducción por I+D generada en el mismo que sin justificación alguna, tendrían el cuádruple de dicho plazo.

Considera la recurrente que la sentencia de instancia hierra al aplicar el art. 89.1 LGT, en tanto que avala la posible inclusión en la deducción por I+D de gastos de ejercicios anteriores no declarados en éstos, cuando no se dan los requisitos al efecto, puesto que los supuestos no son idénticos. Basa la sentencia exclusivamente su fallo estimatorio en el criterio de la DGT, favorable al contribuyente, expresado en determinadas consultas, aplicando el precepto incorrectamente, puesto que no existe identidad total en todos los extremos relevantes que puedan tener incidencia sobre la contestación a la consulta; en el caso presente, resulta relevante que la deducción por I+D se haya realizado en un ejercicio anterior y su no inclusión 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.

Para la Sra. Abogado del Estado tampoco es correcto traer a colación las reglas de los propios actos y el principio de buena administración, pues estos no pueden obligar a la Administración tributaria a seguir los criterios de la DGT, prescindiendo de la imperativa identidad de hechos y circunstancias que, para que sí sea, exige el art. 89.1 LGT.

Para la recurrente, además, encierra un peligro la interpretación realizada en la sentencia recurrida puesto que la misma implica entender que cualquier deducción (no sólo la Deducción por I+D) puede acreditarse en cualquier periodo posterior a la realización de la actividad que origina el **derecho** a su aplicación. Si, como la SAN viene a considerar, el hecho de que al tiempo de presentar la autoliquidación del IS del periodo de origen de la deducción, no se cuente con todos los elementos necesarios para justificar el **derecho** a su aplicación, no es un elemento esencial para delimitar la cuestión planteada, entonces no existe fundamento jurídico para no permitir la acreditación de cualquier deducción en un periodo posterior a su origen.

Solicita, por todo ello 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 disiente del sentido que la parte recurrente da a las consultas de la DGT, para la misma el criterio sostenido por la DGT de forma sistemática en sus resoluciones a consultas vinculantes (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), y que refrenda la Audiencia Nacional, se puede resumir en que el contribuyente puede aplicar la deducción de I+D+i prevista en el art. 35 TRLIS en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio respecto de los gastos incurridos en ejercicios anteriores, incluso aunque alguno de ellos estuviese prescrito, sin necesidad de instar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en que se generaron dichos gastos que originan el **derecho** a la deducción por I+D+i, siempre que se acrediten los mismos con arreglo a lo dispuesto en los artículo 105 y 106 LGT y se respeten los límites temporales del artículo 44 TRLIS.

Considera que sí existen las identidades que niega la recurrente, y que provoca la necesaria vinculación en el devenir de la Administración Tributaria; al efecto compara cada una de las consultas vinculantes con el asunto enjuiciado. Ha resultado acreditado que la entidad recurrida no existió una intención deliberada de no solicitar el Informe Motivado de los ejercicios 2005 a 2008, sino que la sociedad consultora que analizó la adecuación del proyecto a los efectos de la aplicación de la deducción por I+D+i no remitió su informe al respecto hasta finales del año 2009, y no fue hasta ese momento cuando pudo tomar la decisión de iniciar los trámites para



obtener la documentación necesaria para acreditar la aplicación de la deducción del artículo 35 TRLIS a dicho proyecto.

En todo caso, entiende que la interpretación que ofrece la recurrente es erróneo y contrario al criterio de la DGT y de la Audiencia Nacional, en tanto que el nacimiento del **derecho** a la aplicación de las deducciones no debe estar vinculado exclusivamente a la liquidación, sino exclusivamente al cumplimiento de lo previsto en los arts 105 y 106 LGT en lo que respecta a la prueba de dicho **derecho** y a que se respeten los límites temporales del artículo 44 TRLIS. Lo que debe prevalecer en base a los principios de la buena fe y la buena administración, ya que lo contrario supondría denegar a aquellos contribuyentes que actúen en la aplicación de la deducción por I+D+i con todas las cautelas y garantías necesarias para asegurar la viabilidad de las deducciones, el **derecho** a la deducción por la cuestión de incluirla en la declaración del ejercicio en que se origina, en lugar de en la declaración de un ejercicio posterior, normalmente, aquel en que se va a aplicar. Lo cual resulta lógico pues es preciso las actuaciones para garantizar la viabilidad de la deducción que normalmente implican la evaluación del proyecto por una firma de consultoría de reconocido prestigio, solicitud de Informes Motivados al Ministerio de Ciencia e Innovación que concluyen con la emisión por parte de la Dirección General de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial (DGTTE) del Ministerio de Ciencia e Innovación de los correspondientes informes que califican el proyecto. Actuaciones que implican un desembolso significativo de recursos para el contribuyente y que ponen de manifiesto la buena fe del mismo a la hora de aplicar la deducción, además de actuar bajo el amparo de la seguridad jurídica que garantiza la aplicación de la deducción refrendada por un criterio administrativo inequívoco.

Agrega la recurrida la incorrección del criterio de la Abogacía del Estado sobre el art. 66.bis de la LGT, en tanto que el plazo de 10 años de prescripción comienza a contar desde el día siguiente en que finalice el plazo para presentar la autoliquidación del ejercicio en que se generó el **derecho** a aplicar la deducción por I+D+i, pero en ningún caso se exige que la deducción generada deba ser consignada en dicha autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Además, el apartado 3 del citado artículo en relación con el art. 106.4 LGT, pretenden exigir las máximas garantías para la acreditación de bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicación y aplicadas en ejercicios posteriores por el sujeto pasivo, en el caso de que tengan su origen en ejercicios prescritos. Para ello se enumeran diversos elementos probatorios como las autoliquidaciones en que se consignaron dichos créditos fiscales y la contabilidad, esto es, como una prueba más; sin que las declaraciones de ejercicios anteriores sean requisito sustantivo para la aplicación de las deducciones pendientes, y sin que ello suponga privilegio alguno respecto de otros contribuyentes, más bien al contrario, supone equiparar el **derecho** del contribuyente a reconocer el **derecho** a la deducción al que tiene la Administración tributaria a revisar las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación; esto es, al igual que el contribuyente dispone de cuatro años para instar la rectificación de sus autoliquidaciones para modificar los ajustes practicados a la base imponible y la Administración tributaria dispone de cuatro años para revisarlos, en la medida en que la Administración conforme a lo previsto en el artículo 106.4 LGT, en relación con la citada doctrina del Tribunal Supremo, puede comprobar las deducciones originadas en períodos prescritos con ocasión de la comprobación de períodos no prescritos, el contribuyente también tiene **derecho** a aplicar y acreditar en períodos no prescritos las deducciones generadas en períodos prescritos (sin necesidad de rectificar la autoliquidación y dentro de los límites temporales de artículo 44.1 TRLIS).

En contra de lo defendido por la Administración, considera que no es de aplicación al caso la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 8 de octubre de 2012, rec. cas. 5434/2010, por tratarse de supuestos diferentes.

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 respeto tiene fijado ese Alto Tribunal, por aplicación de los principios de respeto a los "actos propios" de la Administración, "buena fe" y "buena administración".

**TERCERO.** *Sobre el juicio del Tribunal.*

Se ha querido transcribir extensamente la *ratio decidendi* de la sentencia impugnada y las cuestiones tratadas, para dejar sentado que a pesar de que en el fondo de la cuestión en disputa late el problema de si efectivamente





debe exigirse o no como requisito sustancial para la deducción por I+D+I que previamente se hayan declarado en anteriores declaraciones de los ejercicios en los que se produjeron, aún cuando las mismas estén prescritas -o, en su defecto, la rectificación de la autoliquidación-, lo cierto es que la sentencia de instancia discurre por otros derroteros, de suerte que 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.

Básicamente la razón de decidir de la sentencia se concreta en la vinculación y alcance de las consultas vinculantes respecto del supuesto contemplado, no entra a dilucidar la cuestión objeto de interés casacional propuesta, tan sólo indirectamente de entender que implícitamente, al menos, las consultas parten de la inexistencia de previa declaración o autoliquidación en la que se contemplara la deducción, ni claro está, hubo rectificación alguna.

Son tres cuestiones que ocupan la atención de la sentencia de instancia, la identidad entre el caso resuelto en las consultas vinculantes y el enjuiciado, primera cuestión que dilucida en el sentido de 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, siendo aplicable al caso los arts. 88 y 89 de la LGT, con cita de la jurisprudencia que interpreta dichos preceptos, el alcance de los mismos y su proyección al caso concreto; y última cuestión, comprobar que concurren los requisitos y circunstancias legalmente exigibles para que pueda aplicarse la entidad contribuyente la expresada deducción en el ejercicio de 2009.

La parte recurrente, quizás, consciente de que su tesis sólo puede prosperar de desvirtuar la aplicación al caso de las referidas consultas y el vínculo que produce, después de exponer su tesis en cuanto a la cuestión propuesta en el auto de interés casacional objetivo -básicamente coincidente con la argumentación recogida en la resolución del TEAC-, dedica su esfuerzo, como no podía ser de otra forma como presupuesto necesario para que pudiera prosperar su tesis, en combatir la base fundamental de la sentencia, esto es, la identidad entre las consultas y el caso enjuiciado, pero, sin perjuicio de lo que más tarde se dirá, dicha necesaria identidad pivota sobre los elementos fácticos presentes en el caso objeto del conflicto en relación con los distintos casos y la valoración y calificación que al efecto hizo la Sala de instancia, y excepto supuestos excepcionales, que no son del caso, le está vedado al Tribunal de la casación entrar en dicho terreno de la valoración fáctica. En definitiva, si la Sala de instancia, cuando no concurre circunstancias excepcionales que pudieran permitir entrar sobre la valoración fáctica realizada, ha considerado que existe *identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta*", a ello ha de estarse. Al igual que a la valoración que realiza en cuanto afirma concurren los presupuestos fácticos exigidos en la norma para su aplicación, recordemos que este fue el reparo que puso la Administración para no acoger la deducción, esto es, que no se cumplían los requisitos para entender que procedía la deducción por I+D+I.

Como en tantas ocasiones hemos indicado la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincularse del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, de suerte que resulta fundamento de la decisión y de la doctrina a fijar las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Como se ha visto, la sentencia de instancia considera que en el caso enjuiciado concurren las identidades necesarias respecto de las consultas vinculantes, es de aplicación el art. 89 de la LGT y se dan los presupuestos fácticos para acoger la pretensión actora en cuanto a la deducción por las inversiones realizadas en I+D+I; resolver las cuestiones de interés casacional objetivo propuestas, vista la razón de decidir, resultan irrelevantes a los efectos del caso que nos ocupa si antes no se acoge la tesis de la recurrente de que el supuesto difiere de los que dieron lugar a las consultas vinculantes citadas, en tanto que aún en la hipótesis de que se le diera la razón a la recurrente y se fijara la doctrina que pretende, sólo produciría efectos respecto del caso concreto, principio de utilidad, de considerar que no era de aplicación el art. 89 de la LGT, cuestión esta sobre la que no es posible entrar por las razones antes apuntadas.

Dicho lo anterior, con todo, a la vista del iter procedimental en las distintas instancias administrativas, económico administrativa y judicial, el planteamiento que hace la parte recurrente no se ajusta en puridad a la realidad que procura el soporte material sobre el que pronunciarnos, al punto que sus alegaciones no pueden conducir a fijar la doctrina que patrocina, dado que parte de postulados generales desentendiéndose de las circunstancias singulares que concurren en el caso. El debate sería otro.

Pretende la recurrente que se declare que no es procedente la inclusión en la base de la deducción por inversión en I+D+i, de gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes a tales ejercicios, y de no haberlos consignados se requiere 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, o una liquidación fruto de la comprobación llevaba a cabo por la Administración. Pero expuesta su tesis, cuando entra a examinar si se dan las identidades a efectos de aplicar el art. 89 de la LGT, fundamento de la sentencia de instancia, admite expresamente que no en todos los casos es necesario consignar en la autoliquidación la deducción que nos ocupa, de suerte que existen casos que pueden ser exceptuados -aunque ello no se contemple normativamente; según el TEAC queda justificado por que "el contribuyente, por prudencia, decide no aplicar la deducción a la espera de la calificación de los gastos que haga", así la recurrente nos ilustra sobre 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"; entendemos que si acepta esta excepción a la tesis que preconiza, esto es que hay razones que pueden impedir la inclusión y aplicación de la deducción en la autoliquidación, sin previsión normativa al respecto, es que 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; lo cual le coloca en un segundo estadio, como expresa la propia recurrente, "Sin embargo, ello no supone que los contribuyentes puedan sin más, deducirse los gastos en los 10, 15 o 18 años sucesivos contemplados en los arts. 44 TRLIS y 39.1 LIS, sin instar la rectificación de las autoliquidaciones de los períodos en que se devengaron en las que no declararon la deducción, sin que haya mediado tampoco procedimiento de comprobación administrativo", esto es, si no se incluyó en la autoliquidación del ejercicio, es preciso o bien la rectificación de la autoliquidación en el plazo legalmente dispuesto para la rectificación, o bien que se siga procedimiento de comprobación, lo que sitúa el debate en el marco de la abstracción y desconectado del caso concreto, puesto que si se está admitiendo abiertamente que hay supuestos en los que no es exigible la autoliquidación va de suyo que, al menos en estos, no pueda exigirse la rectificación de la autoliquidación y resulta procedente aplicar la deducción en ejercicios posteriores dentro de los márgenes temporales dispuestos legalmente, lo cual nos coloca en las coordenadas de las consultas como se dirá; por lo que sólo restaría el supuesto de comprobación del ejercicio, en donde sería procedente probar la concurrencia de los requisitos simplemente para aplicar la deducción, supuesto no cuestionado y que responde a la estimación parcial del TEAC a la petición subsidiaria de la entidad reclamante.

En el caso que nos ocupa ni hubo autoliquidación, en los ejercicios 2005 y 2006 -tampoco en los ejercicios 2007 y 2008-, que a decir de la entidad contribuyente fue debido a la inexistencia en dichos ejercicios de los presupuestos necesarios que sólo se cumplen en 2009 con la emisión de los informes oportunos, ni hubo rectificación en el caso concreto, sí hubo procedimiento de comprobación en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, ejercicio este último en el que se incluyeron la totalidad de las deducciones pertinentes desde 2005. La resolución combatida, no deniega la deducción por no acreditarse los requisitos del carácter I+D+I de las inversiones, como hizo la Administración Tributaria, sino porque los ejercicios 2005 y 2006 estaban prescritos, insistimos y lo acentuamos, el TEAC sólo estima parcialmente la reclamación -ni hubo declaración en las autoliquidaciones, ni hubo rectificaciones de las mismas-, considerando que si bien no era procedente incluirlos en el ejercicio de 2009, dado que se comprobaba también los ejercicios 2007 y 2008, procedía su reconocimiento rectificando las liquidaciones correspondientes a dichos ejercicios, en cambio no era procedente respecto de los ejercicios 2005 y 2006 porque estaban prescritos.

En definitiva, a efectos aclaratorios no estorba hacer las siguientes consideraciones. La desestimación original por la Administración Tributaria de no ser procedente la deducción por los gastos de I+D+I, fue por la falta de acreditación de que tales gastos tuvieran dicho carácter; la resolución del TEAC estima parcialmente la reclamación, la petición principal es rechazada por entender que no hubo plasmación de la deducción en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que se producen los gastos, ni rectificación alguna, siendo necesario al efecto, sin que exista identidad entre el caso concreto objeto de comprobación y los dos casos de las consultas vinculantes propuestas por la reclamante; en cambio acoge la solicitud subsidiaria, pues poseyendo los gastos el carácter de I+D+I los ejercicios de 2007 y 2008 se estaban comprobando y debía realizarse las liquidaciones incluyendo estas deducciones, no procediendo respecto de los ejercicios 2005 y 2006 por estar ya prescritos; la sentencia impugnada acoge la pretensión de la parte demandante, y sin entrar sobre la deducción por I+D+I resuelta por el TEAC, que como se ha indicado se ordena incluirlas en los ejercicios 2007 y 2008 que se estaban comprobando, resuelve la procedencia de incluir en la liquidación correspondiente a 2009 las deducciones por los ejercicios 2005 y 2006, aún estando prescritos.



Constituye, pues, el anterior el caso concreto sobre el que debe dilucidarse y proyectarse las cuestiones de interés casacional objetivo. El resto de consideraciones resultan ajenas a los límites del pronunciamiento que debe hacer este Tribunal.

Con carácter general, ya se ha dicho, despejar la primera de las cuestiones de interés casacional objetivo no resuelve el caso concreto. Es más, la propia parte recurrente entra en contradicción entre sus alegaciones y lo defendido con la doctrina a la que aspira fije este Tribunal, en el sentido de 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"*, cuando ella misma y el propio TEAC -cuya tesis es la patrocinada por la parte recurrente- entiende y aceptan abiertamente que *"por prudencia"* o bien *"por 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)"*, admiten posibles excepciones que lejos de tener su respaldo normativo concreto, parece más bien deducido de la singularidad y características de la regulación que se hace para el reconocimiento de estas deducciones; lo cual ya nos pone sobre aviso de que no es posible trasladar sin más la dogmática general del **derecho** a deducir a estas deducciones por la singular regulación con la que le dota el legislador. Y en cuanto a la segunda 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"*, se nos muestra superada tanto porque ya se ha indicado de admitirse 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 Consultas-; como porque, tal y como se admite abiertamente por el TEAC y por la propia parte, de estarse comprobando el ejercicio si debe incluirse en la liquidación resultante esta deducción, aún no habiendo sido declarada en la autoliquidación y, aún no habiéndose formalizado rectificación alguna de la misma, siendo el caso concreto ajeno a lo que se diga respecto de esta cuestión, puesto que es claro que el TEAC admitió la deducción de las liquidaciones de 2007 y 2008, quedando por dilucidar si era procedente la deducción de los gastos producidos por I+D+I de los periodos de 2005 y 2006 prescritos cuando se procedía a la comprobación del ejercicio de 2009.

Dicho lo cual adquiere pleno sentido los términos de la sentencia cuando expresamente indica que *"Descartados los óbices formales opuestos por la Administración tributaria al contribuyente respecto a la posibilidad de 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, hemos de examinar el cumplimiento de las restantes condiciones a que se subordina ese reconocimiento en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos"*. Efectivamente, si como se ha dejado constancia es el propio TEAC, al que sigue la recurrente en su tesis, admite que es posible la deducción, no ya en supuestos excepcionales como los referidos anteriormente en palabras del TEAC y de la recurrente, sino en general cuando no ha habido autoliquidación -en nuestro caso, no las hubo en ninguno de los ejercicios de 2005 a 2008-, ni rectificación -tampoco las hubo-, esto es, en los supuestos de comprobación administrativa, lo que se pone de manifiesto es que el fundamento de la deducción es material, la concurrencia de los requisitos dispuestos al efecto y la posibilidad temporal de aplicarla, no estos requisitos formales de la previa consignación en la autoliquidación o en su defecto la necesaria rectificación, pues es evidente que en los ejercicios de 2007 y 2008, aún faltando estos requisitos formales, si se le reconoció expresamente por el propio TEAC el **derecho** a la deducción al concurrir los elementos legalmente dispuestos para identificar gastos por I+D+I.

Acotado los márgenes en los que debe llevarse a cabo el enjuiciamiento, parece oportuno recordar el contenido de las Consultas.

En la V-0802-11 de 28 de marzo, se trataba de deducciones generadas en 2009 en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2010 aunque en la declaración de 2009 existiera cuota suficiente para haber absorbido el efecto de las deducciones. Se describe el supuesto y como la entidad consultante realizó durante el ejercicio 2009 inversiones que originaron el **derecho** a aplicar algunas de las deducciones previstas en los arts. 35 y 39, relativas a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y a inversiones medioambientales.

La entidad solicitó, dentro de sus respectivos plazos, la emisión del informe motivado ante el Ministerio de Ciencia e Innovación y el certificado de convalidación medioambiental ante la Generalitat de Cataluña. Una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2009, no se consignaron las cantidades con **derecho** a deducción correspondientes al mencionado ejercicio, debido a que no habían concluido los procesos de emisión del informe motivado y certificado de convalidación medioambiental y por lo tanto se desconocían las cantidades con **derecho** a deducción.



Esto es, se deja constancia que al igual que en nuestro caso -recordemos que en el caso que nos ocupa también la entidad contribuyente alega la imposibilidad por falta cumplimiento de algunos de los requisitos materiales, lo que no ha sido cuestionado, no se consignaron en las autoliquidaciones-, por la razón apuntada, no se consignó en la autoliquidación del 2009, y tampoco hubo rectificación alguna -tampoco la hay en nuestro caso-; y considera la DGT que de los artículos 35 y 39 del TRLIS se deduce que, en términos generales, la deducción se practicará en el período impositivo en que se realicen las correspondientes inversiones, esto es, plantea la misma tesis respecto de la interpretación del citado art. 35 que defiende la recurrente, pero el art. 44 del mismo texto establece que *"Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos."*; recuerda los términos del art. 120.3 de la LGT, e indica que la entidad consultante podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y por inversiones medioambientales correspondientes; es decir, la tesis que desarrolla atendiendo a la singularidad de la regulación de estas deducciones, es que debe hacerse constar en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se produce, de no hacerlo podrá aplicarlo en los períodos sucesivos, y si pretende deducirlo en el ejercicio en el que se produjeron, debe instar la rectificación de aquella autoliquidación, lo que se desprende, sin duda, cuando tras aquella formulación se entiende la procedencia de la deducción en dicho ejercicio, pues lo dicho se entiende *"sin perjuicio de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse, puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince (la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) y diez (la deducción por inversiones medioambientales) años inmediatos y sucesivos"*; y añade que lo realmente importante a los efectos que interesan es que *"No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2010 y siguientes que concluyan dentro del referido plazo de quince o diez años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el derecho a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria."*

En contra de lo sostenido por la parte recurrente, existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre esta Consulta y el caso que se examina; lo sustancial y relevante es que debiéndose exigir la consignación en la autoliquidación, y a su falta la rectificación de la misma, dada la singularidad de la regulación, si es posible la deducción en ejercicios posteriores aún no instando la rectificación. Elemento que pretende la recurrente diferenciador, que hubo una razón que impidió su inclusión en el ejercicio en que se realizó las inversiones (pendencia de un informe ministerial vinculante sobre el cumplimiento de los requisitos tecnológicos o científicos de la deducción) resulta absolutamente irrelevante cuando no se explica, ni tiene apoyo normativo, ni objetivo alguno, en tanto aún mediando dicha razón nada impedía la consignación -razones de prudencia se dice-, ni desde luego impedía de forma alguna la que pretende necesaria rectificación, y que, a la vista está, según criterio de la propia DGT, no resulta determinante para la posterior deducción en ejercicio futuros dentro del plazo legalmente previsto. Esto mismo ha sucedido en nuestro caso, pero es más, puesto a buscar identidades y otorgarle a la razón esgrimida la relevancia que se pretende, lo que se hace a los meros efectos de hipótesis, en el caso que os ocupa la parte recurrida también ha ofrecido una razón para no realizar la consignación, consistente en que *"la sociedad consultora que analizó la adecuación del proyecto a los efectos de la aplicación de la deducción por I+D+i no remitió su informe al respecto hasta finales del año 2009, y no fue hasta ese momento cuando mi representada pudo tomar la decisión de iniciar los trámites para obtener la documentación necesaria para acreditar la aplicación de la deducción del artículo 35 TRLIS a dicho proyecto"*, lo cual ni siquiera ha sido cuestionado.

Todo lo cual, sin necesidad de entrar en las otras Consultas, reafirma la corrección de la sentencia de instancia, cuyos razonamientos hacemos nuestros pues es el resultado de aplicar la jurisprudencia emanada de este Tribunal y reflejada en la propia sentencia de instancia, y en el que se resalta la incidencia en el caso de la regla de los actos propios, y los principios de buena fe y de buena administración.

Sin perjuicio de lo anterior las otras dos Consultas traídas también avalan la tesis de la sentencia de instancia y la corrección del actuar de la entidad contribuyente. En la V-0297-12, de 13 de febrero, se dilucidaba si era posible *"no instar la rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 e imputar la deducción reconocida de ese ejercicio en la próxima declaración del Impuesto sobre Sociedades que sería la correspondiente al ejercicio 2011"*. La respuesta se produce en la misma línea que la anterior Consulta, resolviendo la misma cuestión, con los matices de cada caso concreto, que la que representa el objeto del presente pleito. Esta fue la respuesta:





*"De acuerdo con ello, la entidad podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo 2009, para aplicar la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y la consiguiente rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2010 en la parte pertinente mediante la correspondiente declaración complementaria. Sin perjuicio, de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, tal y como establece el artículo 44 del TRLIS, arriba reproducido.*

*No obstante, caso de que no se inste dicha rectificación, las cantidades correspondientes al período impositivo 2009 no deducidas, podrán aplicarse en la liquidación del período impositivo 2011 o en cualquier período impositivo que concluya dentro del referido plazo de quince años a contar desde la finalización del ejercicio 2009 en el que se generó el **derecho** a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria .*

*En cualquier caso, tanto si la entidad opta instar la rectificación de la autoliquidación del período 2009, como si no insta dicha rectificación y aplique las cantidades no deducidas en los quince años sucesivos tal y como establece el artículo 44, deberá proceder a regularizar la autoliquidación del ejercicio 2010, con independencia de que haya hecho efectiva o no la aplicación en el ejercicio 2011 de la deducción de 2009."*

La última de las consultas, V-2400-14, de 11 de septiembre, además se aproxima aún más al supuesto que examinamos, en tanto que incluye la respuesta respecto de período prescrito. La cuestión se refiere a " Si es posible acreditar y, en su caso, aplicar la deducción prevista en el artículo 35 del **TRLIS** en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del 2013 respecto de los gastos que se incurrieron en los ejercicios 2006 a 2009". Se analiza en la Consulta la legislación aplicable y su respuesta es la siguiente, " de acuerdo con todo lo anterior, la deducción se podrá aplicar en el período impositivo en el que se efectúen los gastos correspondientes y en el que los elementos objeto de inversión se encuentren en condiciones de funcionamiento y afectos a las actividades de investigación y desarrollo. No obstante, la normativa establece la posibilidad de aplicar la deducción en otro período impositivo posterior, siempre y cuando la deducción se aplique dentro del plazo límite establecido en la normativa.

*En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante incurrió en una serie de gastos que generan en los ejercicios 2006 a 2009 el **derecho** a la deducción. Se presume, para responder a la consulta, que el período impositivo de la entidad consultante coincide con el año natural.*

*Por lo tanto, en la medida en que el plazo para aplicar las deducciones es de 18 años, a contar desde la conclusión de los períodos impositivos en los que se efectuaron los gastos correspondientes, dichas deducciones podrán aplicarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo de 2013, aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito. Sin perjuicio de que las mismas deban acreditarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria".*

Se infiere, sin gran esfuerzo y como resulta natural del relato recogido en la Consulta, que ni hubo autoliquidaciones en los períodos prescritos, ni, claro está, rectificación de las mismas, al igual que ocurre en nuestro caso, manifestándose con rotundidad la Consulta la tesis de la procedencia de deducirse en ejercicios posteriores los gastos acreditados por I+D+I en períodos prescritos.

Baste añadir a lo dicho unas breves consideraciones.

Pretende la parte recurrente sostener su impugnación, entre otras alegaciones, en la interpretación del art. 66.bis de la LGT, introducido por Ley 34/2015, es evidente, que este artículo resulta de todo punto extraño al caso por razones temporales; es la propia Sra Abogado del Estado la que indica que la prescripción no es objeto de la cuestión a dilucidar, pero al introducir este punto en el debate lo que en realidad hace es suscitar una cuestión nueva, cuando, como no podía ser de otra forma por motivos cronológicos, ninguna incidencia tuvo dicho precepto en la resolución de la instancia.

Lo que no resulta extraño, ni ajeno al caso, sino que forma parte del mismo, es que la Administración Tributaria llevaba a cabo un procedimiento de comprobación, no sólo del ejercicio de 2009, sino de los dos anteriores 2007 y 2008, ya se ha dicho que aceptar, como hace el TEAC, la deducción por I+D+I en estos ejercicios, cuando no hubo ni autoliquidación ni rectificación, es aceptar que estos requisitos no son necesarios para la aplicación de la deducción; pues bien, como se ha puesto de manifiesto el TEAC acogió la pretensión subsidiaria de la reclamante, ordenó la liquidación de los ejercicios 2007 y 2008 para que se incluyesen las deducciones correspondientes a dichos períodos, pero denegó lo propio respecto de los ejercicios 2005 y 2006 por estar prescritos, ahora bien, mediando una comprobación, nos sitúa en la órbita de la potestad de la Administración de comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tuvieran efectos en ejercicios no prescritos, la jurisprudencia, antes de la reforma por la Ley 34/2015 del citado precepto y vigente y aplicable la Ley de 2003, se decantó por considerar que sí se pueden comprobar las operaciones



realizadas en ejercicios prescritos que tienen efectos en ejercicios no prescritos, valga por todas la sentencia de 30 de septiembre de 2019, rec. cas. 6276/2017, y, como más reciente, sentencia de 1 de marzo de 2022, rec. cas. 4340/2020, en las que se vino a reconocer 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, de este modo, al resultar aplicable la LGT de 2003, la Administración puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios **tributarios** prescritos, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos. No entramos en la corrección de la resolución del TEAC en cuanto reconoce el **derecho** de la obligada tributaria en aplicarse las deducciones en los ejercicios 2007 y 2008, y no en el 2009, por no ser objeto del presente recurso al haberse plegado la entidad contribuyente, pero respecto de los ejercicios 2005 y 2006 en modo alguno sirve de justificación el que los mismos estaban prescritos, pues si bien es verdad que no podía aplicarse las deducciones a dichos períodos por estar prescritos, no sólo nada impedía que se aplicasen al período de 2009, ejercicio que se estaba comprobando y que en base al principio de regularización íntegra, la Administración venía obligada a examinar la corrección de la deducción en dichos períodos, para en aplicación del régimen legal visto, aplicarlos al ejercicio de 2009, cuando, ya se ha visto, el propio TEAC, y no se discute, además de ser reafirmado por la Sala de instancia, se cumplía los requisitos para la aplicación de las deducciones.

Por lo demás, la doctrina contenida en la sentencia de 8 de octubre de 2012, rec. cas. 5434/2010, por razones obvias no es aplicable a este caso. Se trata en esta sentencia de deducciones en general, cuando ya se ha puesto de manifiesto las singularidades de las inversiones I+D+I y su régimen legal de aplicación; además en el presente no se parte de un error en la autoliquidación y su necesaria rectificación, ya se ha indicado como la propia DGT admite la posibilidad de deducciones en ejercicios posteriores sin necesidad de haberse plasmado en la autoliquidación, ni haberse seguido procedimiento de rectificación, sino que el supuesto parte de que mediaba una comprobación administrativa y la liquidación girada.

Aún cuando, por las razones apuntadas no es necesario dilucidar las cuestiones de interés casacional propuestas en el auto de admisión, de lo dicho, y en atención al caso concreto que nos ocupa, 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.

El recurso de casación, pues, debe ser desestimado.

**CUARTO.** *Sobre las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido;

1.º Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2.º Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 5540/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 16 de junio de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 393/2018, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de abril de 2018, parcialmente estimatoria, de la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2009, dictada por la Dependencia de Control **Tributario** y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sentencia cuya confirmación procede.

3.º Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de **derecho**.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.