

EXPEDIENTE 231E/2024

En la ciudad de Pamplona a 30 de abril de 2024, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por la representación de la sociedad AAA, con NIF XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. – Estando presentada la correspondiente autoliquidación por el Impuesto y ejercicio citados en el encabezamiento en oportuno plazo, la Sección de Grandes Empresas dictó Propuesta de Liquidación en fecha 15 de mayo de 2023 *“atendiendo a la información facilitada en documento 2022/-74 presentada en atención a los requerimientos 105/2022/-30 Y 105/2022/-29, en relación con la exención por doble imposición internacional aplicada en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2020 y 2021”*.

La propuesta indicada venía referida a dos conceptos: *“EXENCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL”* y *“DEDUCCIONES PARTE GENERAL GENERADAS EJERCICIOS ANTERIORES”*.

En cuanto a la exención por doble imposición internacional, por una parte, consideraba justificado un ajuste realizado en la declaración del ejercicio 2020, y por otra, modificaba la exención en la declaración de 2021.

Y en cuanto a las deducciones de régimen general generadas en ejercicios anteriores y pendientes de aplicación a 1/01/2021 que son objeto de aplicación en la declaración del ejercicio 2021, las modificaba por no tener constancia de la deducción generada en 2017 por importe de 47.570 euros.

SEGUNDO. – La interesada presentó alegaciones frente a la propuesta en fecha 18 de mayo de 2023, si bien, respecto al concepto referente a la exención por doble imposición internacional, la alegación venía más bien a solicitar una aclaración acerca de la aplicación de la exención.

En cualquier caso, las alegaciones fueron desestimadas dictándose al efecto la correspondiente Liquidación Provisional de fecha 25 de mayo de 2023.

TERCERO. – La interesada presentó Recurso de Reposición en fecha 23 de junio de 2023 por no estar conforme con la liquidación dictada, pero solo en lo referente a la cuestión de las deducciones de la parte general generadas en ejercicios anteriores.

El recurso presentado fue desestimado mediante Resolución de fecha 27 de junio de 2023.

CUARTO. – Y frente a dicha Resolución interpone la interesada reclamación económico-administrativa, mediante escrito con fecha de entrada en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra de 26 de julio de 2023, realizando las alegaciones oportunas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO. – Pues bien, en esta reclamación habremos de centrar el debate en la cuestión de las deducciones de la parte general generadas en ejercicios anteriores por cuanto que la ahora reclamante se refiere, tal y como también lo hacía en el recurso de reposición, solo a dicha cuestión.

Y bien, la propuesta de liquidación que modificaba las deducciones indicaba lo siguiente:

“... la presente propuesta procede a modificar el importe de deducciones de régimen general generadas en ejercicios anteriores y pendientes de aplicación a 1/01/2021 que son objeto de aplicación en la declaración del ejercicio 2021.

Más concretamente, esta sección no tiene constancia de la deducción generada en 2017 por importe de 47.570 euros. Por esta razón, procede a corregir el importe de 19.040 euros que la interesada consigna en la casilla 5910 de la declaración del ejercicio 2021 (corrigiendo, en consecuencia, su aplicación en la casilla 5911).

Adicionalmente y en virtud de lo establecido en el artículo 67.7 de la LFIS, la HFN entiende procedente del ejercicio 2018 (y no del ejercicio 2017 como manifiesta la interesada) la deducción aplicada en la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2020 por importe de 28.530,01 euros. Por esta razón, del importe total de deducción por activos fijos nuevos generada en 2018 (39.903 euros), el importe pendiente de aplicación a 1/01/2021 era 11.372,99 euros (39.903 - 28.530,01). Importe que también es objeto de eliminación en base a los mismos argumentos expuestos anteriormente (así queda corregido en la casilla 5920 y 5921 de la presente propuesta).

Al objeto de entender la modificación propuesta consideramos de utilidad transcribir, de la propuesta realizada y remitida, las casillas afectadas de la declaración de 2021:

"COD	DESCRIPCION	DECLARADO	REVISADO	M
5910	RE.GEN.:AÑO -4	19.040,00	0,00	*
5911	RE.GEN:APLI.AÑO-4	19.040,00	0,00	*
5920	RE.GEN.:AÑO -3	39.903,00	11.372,99	*
5921	RE.GEN:APLI.AÑO-3	39.903,00	11.372,99	*
5940	RE.GEN.:AÑO -1	18.985,00	18.985,00	
5941	RE.GEN:APLI.AÑO-1	9.736,31	18.985,00	*
5942	RE.GEN:PDTE.AÑO-1	9.248,69	0,00	*
5963	REG.GEN: APLI.TOTA	68.679,31	30.357,99	*
596	REG.GEN.:PDTE.TOTA	9.248,69	0,00	**

De la información derivada en la propuesta y de las manifestaciones realizadas por la reclamante a lo largo del expediente, se deriva que:

Por un lado, la sociedad no declaró en 2017 la deducción de régimen general que entiende generó, pero sí incluyó tal deducción como pendiente a partir de la declaración de 2019.

Y por otro, la Hacienda Foral de Navarra eliminó, en la declaración de 2020, tal deducción de 2017 por el importe de los 47.570 euros declarada como pendiente de aplicar y, en concordancia con dicha eliminación, anuló la aplicación realizada por la contribuyente por el importe empleado de 28.530,01. En su lugar, y al objeto de aplicar deducciones por ese importe en dicha declaración, la Hacienda, teniendo constancia de que la deducción generada en 2018 y pendiente de aplicación era por importe de 39.903, atribuyó el importe de los 28.530,01 como deducción de tal año 2018 consignando entonces como importe pendiente de aplicar de 2018 la cantidad de 11.372,99.

Por tanto, las casillas de la propuesta de liquidación de 2021 se explican de la siguiente manera:

Casilla 5910: deducción pendiente año 2017. Refleja importe 0 porque Hacienda ya anuló la deducción.

Casilla 5911: deducción aplicada año 2017. Refleja importe 0 porque, anulada la deducción, no había deducción que aplicar.

Casilla 5920: deducción pendiente año 2018. Refleja importe de 11.372,99 porque la Hacienda aplicó, en la declaración de 2020, 28.530,01 como deducción de 2018 de los 39.903 inicialmente declarados. O sea, el importe de 11.372,99 es lo que quedaba pendiente.

Casilla 5921: deducción aplicada año 2018. Refleja importe de 11.372,99, que es el importe máximo que podía aplicar por quedar pendiente únicamente dicha cantidad.

Casilla 5940: deducción pendiente año 2020. No se modifica.

Casilla 5941: deducción aplicada año 2020. Refleja importe de 18.985 porque, anulada la deducción aplicada de 2017 y reducida la deducción aplicada de 2018, se proponía aplicar la máxima cantidad de deducción en esta declaración de 2021.

Casilla 5942: deducción pendiente año 2020. Refleja importe 0 por haberse agotado la deducción de dicho año 2020.

Casilla 5963: deducción total aplicada. Refleja importe de 30.357,99 que es el importe máximo que ha podido aplicar la contribuyente en la declaración de 2021.

Casilla 596: deducción total pendiente. Refleja importe 0 por haberse ya agotado las deducciones pendientes.

Pues bien, frente a la propuesta, la interesada reconocía en sus alegaciones presentadas que *“Respecto a la deducción por inversiones del ejercicio 2017. Dicha deducción viene recogida en los distintos impuestos presentados (2019,2020,2021) posteriormente a la fecha de generación de la misma, como deducción del ejercicio 2017 pendiente de aplicar.*

Es cierto que en el impuesto en el año 2017 no se activaron correctamente las deducciones por inversión recogidas posteriormente, si bien, lo hemos corregido sustituyéndola”. Es decir, la interesada reconocía no haber declarado la deducción de 2017 en esa correspondiente declaración, pero sí haberla recogido como pendiente de aplicar en las declaraciones de 2019, 2020 y 2021, afirmando haber corregido la declaración de 2017.

La Sección gestora, por su parte, desestimó las alegaciones, argumentando que el artículo 14.2.b) del Decreto Foral 188/2002 indica que:

“Artículo 14. Rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones

...

2. La solicitud de rectificación podrá efectuarse siempre que la declaración-liquidación o autoliquidación no se halle en alguna de las siguientes situaciones:

...

b) Que hayan transcurrido tanto el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación...”.

Y al hilo de la prescripción aludida en dicho precepto acudía a la regulación legal de dicho instituto en los artículos de la Ley Foral 13/2000, General Tributaria. Así, transcribía que el artículo 55 dicta que el plazo de prescripción es de cuatro años para *“a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. ...”*, y que el artículo 56 indica que dicho plazo comenzará a contarse *“En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; ...”*.

Teniendo en cuenta los preceptos anteriores y la regulación del plazo para presentar la correspondiente declaración del Impuesto del ejercicio 2017, consideraba prescrita tal declaración negando poder efectuarse la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS 2017 realizada a través de la presentación de la declaración sustitutiva. Y como argumento adicional indicaba lo establecido en el artículo 67.3 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades de que *“Las deducciones deberán hacerse constar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo en que se haya generado”*. En base a los argumentos anteriores desestimaba las alegaciones.

En el recurso de reposición presentado, la interesada consideraba que *“a) La Hacienda interrumpió los plazos de prescripción que ahora menciona para desestimar las alegaciones”, que “b) La Hacienda ha modificado los datos contenidos en la declaración del ejercicio de 2020 sin haber dictado ninguna liquidación”, y que “c) El artículo 67.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que en materia de deducciones por inversiones hay un plazo de quince años de aplicación y, por tanto, de posible comprobación”*.

En la resolución del recurso, la Sección lo desestimó argumentándole que *“el plazo de prescripción que aquí se discute es el del derecho de rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones regulado en el artículo 14 del Decreto Foral 188/2002”*, llegándole a la conclusión de que *“la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2017 con número 85554 presentada por la interesada se considera prescrita”*.

TERCERO. – En su escrito de reclamación, la reclamante viene a formular las mismas tres alegaciones a las esgrimidas en el recurso de reposición, a lo largo de la exposición que realiza de los hechos y fundamentos de derecho.

Entrando ya en materia, en el inicio del escrito enuncia dos aseveraciones. Por un lado, afirma que *“El presente procedimiento se refiere a la deducción por inversiones realizadas en 2017 y aplicadas a partir del ejercicio de 2020”*, y por otro, que *“La resolución considera que la inclusión de deducciones por inversiones realizadas en 2017 no se puede hacer ya, por haber transcurrido el plazo de prescripción”*.

Debe precisarse al respecto que la reclamación resulta interpuesta porque se desestima el recurso de reposición formulado frente a la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades de 2021 y no frente a la de 2020, que como tal no se dictó. No obstante, respecto de la aplicación de la deducción en el ejercicio 2020 ya hemos hecho alguna referencia anteriormente y volveremos a dar cumplida atención. En consecuencia, la cuestión a discernir es si la inclusión de la deducción en 2017 no resulta posible por resultar prescrita.

Pues bien, en cuanto la consignación de las deducciones que se generan, el número 3 del artículo 67 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ya indicado en la liquidación y en la resolución impugnada, establece que: *“Las deducciones deberán hacerse constar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo en que se haya generado”*. Resulta obvio decir que la obligación de hacerse constar en la declaración del periodo impositivo en que se hayan generado tiene como fin el poder ser aplicadas, por lo que, no constando, no podrán ser aplicadas.

Debiendo ahora determinar el momento hasta el que resulta posible declarar las deducciones, hemos de hacer mención a los preceptos relativos a la rectificación de declaraciones y a la prescripción, preceptos que ya indicábamos que hacía referencia la Sección gestora.

En cuanto a la rectificación de declaraciones, el artículo 14 del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios, establece que:

“Artículo 14. Rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones

1. Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha incurrido en error, bien sea de hecho o de derecho, podrá solicitar de la Administración tributaria su rectificación, con devolución, en su caso, de las cantidades indebidamente ingresadas en la Tesorería de la Comunidad Foral.

2. La solicitud de rectificación podrá efectuarse siempre que la declaración-liquidación o autoliquidación no se halle en alguna de las siguientes situaciones:

a) Que la Administración haya practicado liquidación definitiva o se haya dictado sentencia o resolución judicial.

b) Que hayan transcurrido tanto el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el del obligado tributario para solicitar la devolución de ingresos indebidos.

...” (el subrayado es nuestro)

La salvedad realizada en la letra b) del número 2 conlleva a acudir a los preceptos legales que regulan la prescripción, los cuales son el 55 y siguientes de la Ley Foral General Tributaria.

En cuanto a los plazos, el 55 establece:

“Artículo 55. Plazos()*

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) La acción para imponer sanciones tributarias.

d) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

() NOTA: De acuerdo con lo establecido en apartado 6 del artículo 13 del título III de la Ley Foral 7/2020, de 6 de abril, por la que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19) (BON nº76, de 9.04.20), el periodo comprendido desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020 (modificado por Decreto-ley Foral 4/2020, de 29 de abril) no computará a efectos de los plazos establecidos en el presente artículo, ni a efectos de los plazos de caducidad”.*

En cuanto al cómputo, el 56 dicta:

“Artículo 56. Cómputo

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue:

En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b), desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario; en el caso c), desde el

momento en que se cometieron las respectivas infracciones; y en el caso d), desde el día en que se realizó el ingreso indebido.

...”

La “Orden Foral 38/2018, de 13 de marzo, del Consejero de Hacienda y Política Financiera por la que se aprueba el modelo S-90 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones”, establecía en el número 1 de su artículo 3, respecto del plazo de presentación de la declaración que:

“Los sujetos pasivos deberán presentar la declaración en el plazo comprendido entre el día 1 del quinto mes y el día 25 del séptimo mes siguientes a la conclusión del periodo impositivo, tanto si aplican normativa foral navarra como si aplican normativa distinta a la navarra.

...”

Por tanto, habiendo concluido el periodo impositivo de 2017 el 31 de diciembre, el comienzo del plazo de prescripción se inició el día 25 de julio de 2018 y terminó a los cuatro años, no computándose a estos efectos el periodo COVID comprendido desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020, por lo que el término del plazo de prescripción finalizó el 11 de octubre de 2022. En consecuencia *“la presentación el día 17 de mayo de 2023 de una declaración sustitutiva del ejercicio 2017 por parte de AAA con número 9-6 en la que sí quedan consignadas las deducciones por inversiones que ahora son objeto de discusión”* a que hacía referencia la liquidación lo fue habiendo transcurrido el plazo de prescripción, debiéndose dictaminar que, en el mismo sentido que lo hacía la Sección gestora, la declaración estaba prescrita y la solicitud de rectificación no se podía efectuar.

CUARTO. - En los Fundamentos de Derecho de su reclamación, la reclamante decíamos que invocaba tres cuestiones.

En la primera esgrime que *“La Hacienda interrumpió los plazos de prescripción que ahora menciona para desestimar las alegaciones”*.

Sobre esta cuestión indica la reclamante que *“la Hacienda envió dos comunicaciones, una en noviembre de 2021 y otra en diciembre de 2022, relativas a la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2020”,* y que *“Por tanto, se interrumpió el plazo de prescripción para el Impuesto en su conjunto”*.

Al respecto no podemos compartir este razonamiento. Y es que las comunicaciones aludidas venían referidas a la declaración de 2020 mientras que la deducción que aquí se liquidó era la aplicación de la deducción no declarada en el año 2017, deducción sobre la que ya argumentamos en el fundamento anterior que no podía ser aflorada por estar la declaración de 2017 prescrita.

En la segunda de las cuestiones invocadas, indica la reclamante que *“La Hacienda ha modificado los datos contenidos en la declaración del ejercicio de 2020 sin haber dictado ninguna liquidación”*.

También en este punto hemos de negar la razón a la reclamante. Así, si bien es cierto que no hubiera estado de más que la Sección gestora hubiera remitido una liquidación concreta del Impuesto del año 2020 con la anulación de saldo pendiente alguno por deducción de 2017 y su inaplicación, y la reasignación de los saldos pendientes, lo cierto es que la propuesta de 2021 sí remitida, ya indicaba que tal propuesta modificaba *“el importe de deducciones de régimen general generadas en ejercicios anteriores y pendientes de aplicación a 1/01/2021 que son objeto de aplicación en la declaración del ejercicio 2021”* partiendo de la anulación de la deducción de 2017 y aclarando los importes pendientes de aplicar del resto de años como consecuencia de dicha anulación. Esta ausencia de correcciones realizadas en una liquidación concreta de 2020 no es *“Motivo por el que esta reclamación debe ser estimada”* tal y como pide la reclamante, por cuanto que, según se desprende de las alegaciones que realiza, ha tenido perfecto conocimiento y entendimiento de las correcciones hechas no produciéndose indefensión alguna en la reclamante.

Finalmente, en la tercera de las cuestiones, manifiesta la reclamante que *“El artículo 67.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que en materia de deducciones por inversiones hay un plazo de quince años de aplicación y, por tanto, de posible comprobación”*.

Y transcribe el contenido del precepto (párrafo segundo del número 4 del artículo 67) que efectivamente establece lo siguiente:

“Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos. A estos efectos, el contribuyente deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las deducciones, cualquiera que haya sido el periodo impositivo en el que se hubieren originado”.

Pues bien, la interpretación que ha de darse a este precepto viene a dirigirse en un doble sentido: por un lado, que el plazo de aplicación de las deducciones –que no de su declaración- es de quince años, yendo por tanto más allá del plazo de prescripción de cuatro años, y por otro, que en dicho plazo de aplicación queda habilitada la Hacienda para comprobar las deducciones que se aplican. Otra cosa es que, tal y como indicábamos antes, dichas deducciones deben estar ya declaradas de acuerdo con el artículo 67.3 condición que no se cumplía en este caso. Por todo lo anterior, este Tribunal también está en desacuerdo con la argumentación de esta cuestión.

En definitiva, la inversión realizada en 2017 y su correlativa deducción por inversiones no declarada en la declaración del Impuesto de Sociedades de 2017, no puede ser declarada en este momento por resultar prescrita.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la representación de la sociedad AAA, en relación con la tributación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2021, debiéndose confirmar la resolución dictada, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.