

## Índice

## Boletines Oficiales

### UNIÓN EUROPEA

12.1.2026



#### [Comunicación de la Comisión](#)

El Acuerdo sobre puertos seguros del Marco Inclusivo de la OCDE y la Directiva sobre el Pilar Dos

[\[pág. 2\]](#)

## Resolución del TEAC

### DEDUCCIONES

**IVA.** El TEAC nos recuerda que no son deducibles las cuotas de IVA no registradas en el SII, aunque incluidas en el modelo 322, al inicio de las actuaciones inspectoras.

*La falta de anotación en el Suministro Inmediato de Información impide deducir el IVA soportado, salvo excepciones tasadas.*

[\[pág. 3\]](#)

## Sentencias de interés

### TERCER TIRO

**LGT.** El Supremo prohíbe a Hacienda dictar una tercera liquidación: solo cabe una segunda oportunidad si se anula la primera

*El Supremo refuerza los límites a la actuación tributaria: no se permite una tercera liquidación tras dos anulaciones, aunque los errores sean distintos.*

[\[pág. 5\]](#)

### MEDIDAS CAUTELARES

**LGT. SUSPENSIÓN.** El Tribunal Supremo impone a los jueces ponderar expresamente la suspensión administrativa previa cuando existe garantía: no basta con exigir prueba del perjuicio

*El Supremo aclara que la suspensión de deudas tributarias garantizadas con aval en vía administrativa debe ser expresamente ponderada por los tribunales, sin exigir prueba adicional del perjuicio si no han variado las circunstancias.*

[\[pág. 7\]](#)

## Monográfico

**IS.** Resoluciones del TEAC-2025 que pueden suponer un cambio de criterio en la aplicación de la LIS (ordenadas por artículos)

[\[pág. 9\]](#)

# Boletines Oficiales

## UNIÓN EUROPEA

12.1.2026



### Comunicación de la Comisión

El Acuerdo sobre puertos seguros del Marco Inclusivo de la OCDE y la Directiva sobre el Pilar Dos

#### 1. Observaciones generales

La Comisión Europea reconoce el Acuerdo sobre puertos seguros del Marco Inclusivo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), adoptado el 5 de enero de 2026 [1], y confirma su aplicación en el contexto de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo [2] (en lo sucesivo, la «Directiva sobre el Pilar Dos»).

#### 2. La Directiva sobre el Pilar Dos y los Acuerdos sobre puertos seguros del Marco Inclusivo

El artículo 32 de la Directiva (UE) 2022/2523 establece lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 26 a 31, los Estados miembros garantizarán que, a elección de la entidad constitutiva declarante, el impuesto adicional adeudado por un grupo en una jurisdicción se considere nulo para un ejercicio fiscal si el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas ubicadas en dicha jurisdicción cumple las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.

A efectos del párrafo primero, se entenderá por “acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros” un conjunto internacional de normas y condiciones que todos los Estados miembros hayan aceptado y que garantice a los grupos incluidos en el ámbito de aplicación de la presente Directiva la posibilidad de optar por beneficiarse de uno o más puertos seguros para una jurisdicción».

#### 3. Puertos seguros adoptados en enero de 2026

El 5 de enero de 2026, se acordaron los siguientes puertos seguros en el Marco Inclusivo de la OCDE y todos los Estados miembros dieron su consentimiento:

- puerto seguro del tipo impositivo efectivo simplificado;
- ampliación del puerto seguro transitorio del informe país por país;
- puerto seguro de incentivos fiscales vinculados a la sustancia económica;
- régimen paralelo (que comprende el puerto seguro de regímenes calificados y el puerto seguro de la entidad matriz última).

[1] [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\), Side-by-Side Package](#)

[2] [Directiva \(UE\) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión](#)

# Resolución del TEAC

## DEDUCCIONES

**IVA.** El TEAC nos recuerda que no son deducibles las cuotas de IVA no registradas en el SII, aunque incluidas en el modelo 322, al inicio de las actuaciones inspectoras.

*La falta de anotación en el Suministro Inmediato de Información impide deducir el IVA soportado, salvo excepciones tasadas.*

Fecha: 27/10/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Resolución del TEAC de 27/10/2025](#)

**SÍNTESIS:** El Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución de 27/10/2025) **confirma que no son deducibles las cuotas de IVA soportadas** —salvo las de adquisiciones intracomunitarias y supuestos de inversión— **que no estaban debidamente registradas en el Suministro Inmediato de Información (SII) al inicio de las actuaciones inspectoras aunque estuvieran en el modelo 322.** Reitera que el cumplimiento formal es exigible en fase de comprobación.

Además, avala la regularización por no repercutir el recargo de equivalencia a minoristas y desestima la pretensión de que las manifestaciones unilaterales de clientes o el uso de tarjetas distintas acrediten válidamente su no sujeción al régimen.

## HECHOS

- La entidad reclamante, **XZ, S.A.**, dominante del Grupo de Entidades GRUPO\_1, fue objeto de una inspección tributaria general sobre el IVA correspondiente a los periodos **noviembre 2017 a diciembre 2020**, por parte de la **Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (AEAT)**.
- Como resultado, se dictaron dos actas: una de conformidad y otra de disconformidad, derivándose de esta última una liquidación de **9.664.107,20 euros** (cuota: 8.129.758,67 €; intereses: 1.534.348,53 €), así como una **sanción de 3.438.479,69 euros**.
- La regularización se centró en tres aspectos:
  1. Cuotas de IVA soportado declaradas en el modelo 322 pero **no registradas en el SII**.
  2. Cuotas del **recargo de equivalencia no repercutidas** a clientes sujetos al mismo.
  3. Errores en autoliquidaciones.
- XZ, S.A. interpuso dos reclamaciones económico-administrativas acumuladas ante el TEAC, alegando, entre otros, indefensión por falta de trámite de alegaciones, nulidad de la liquidación, improcedencia de la sanción y deducibilidad del IVA no registrado en el SII.

## FALLO DEL TRIBUNAL

El TEAC **desestima ambas reclamaciones** presentadas por XZ, S.A., confirmando:

- La validez del **acuerdo de liquidación**, al no haber vulneración del derecho de defensa.
- La regularización por **no repercusión del recargo de equivalencia**.
- **La no deducibilidad de cuotas de IVA no registradas en el SII al inicio de la comprobación, aunque estuvieran incluidas en el modelo 322.**
- La **imposición de la sanción** por infracción tributaria.

## ARGUMENTOS JURÍDICOS

1. **Trámite de audiencia:**

No se consideró preceptivo conforme al art. 188.3 RGAT ya que las rectificaciones respondieron a **alegaciones del obligado tributario** y no a errores en hechos o derecho.

2. **Recargo de equivalencia:**

- El régimen es **obligatorio** salvo acreditación expresa de no sujeción por parte del cliente (arts. 148 a 158 LIVA).
- La prueba mediante **doble tarjeta o manifestación unilateral del cliente** no es suficiente.
- Se reitera doctrina del propio TEAC (resol. 22/04/2022, RG 00-04425-2019).

3. **Deducibilidad de IVA:**

- No son deducibles las cuotas de IVA soportadas por el obligado tributario-distintas de las de adquisiciones intracomunitarias de bienes y otros supuestos de inversión del sujeto pasivo-que, cuando se iniciaron los procedimientos de comprobación por parte de la Administración, **no estaban debidamente contabilizadas en los Libros registros llevados a través de la sede electrónica de la AEAT (SII), aunque estuvieran declaradas en el modelo 322..**
- La falta de registro impide la deducción en la liquidación inspeccionada, aunque podría deducirse en periodos posteriores si no ha prescrito.
- Se cita jurisprudencia del TJUE (**asunto C-332/15, Astone**).

4. **Sanción tributaria:**

- Se confirma por **infracciones de los arts. 191 y 195 LGT**, sin que concurran causas de exoneración por duda razonable, buena fe ni proporcionalidad.

**NORMATIVA**

**Ley 37/1992, del IVA:**

[Art. 97](#): requisitos formales para deducir.

[Art. 99](#): ejercicio del derecho a deducir.

[Art. 148 a 158](#): regulación del recargo de equivalencia.

**Ley 58/2003, General Tributaria (LGT):**

[Art. 99](#): plazo de resolución.

[Art. 150](#): plazo de duración de actuaciones.

[Art. 191](#): infracción por dejar de ingresar.

[Art. 195](#): sanciones.

**Real Decreto 1065/2007 (RGAT):**

[Art. 188.3](#): trámite de alegaciones en actas de disconformidad.

**Real Decreto 1624/1992 (Reglamento IVA)**

[Art. 62](#) y [67](#): libros registros y precisión del IVA.

# Sentencia

## TERCER TIRO

**LGT.** El Supremo prohíbe a Hacienda dictar una tercera liquidación: solo cabe una segunda oportunidad si se anula la primera

*El Supremo refuerza los límites a la actuación tributaria: no se permite una tercera liquidación tras dos anulaciones, aunque los errores sean distintos.*

Fecha: 11/12/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 11/12/2025](#)

**Síntesis:** El Tribunal Supremo anula una tercera liquidación del ITPyAJD practicada por la Agencia Tributaria de Galicia tras dos anulaciones previas, reiterando la doctrina del "doble tiro". Establece que la Administración solo puede dictar una segunda liquidación tras la anulación de la primera, y prohíbe ulteriores intentos, **aunque los errores anteriores sean distintos**. La sentencia subraya la vulneración de los principios de buena administración, buena fe y seguridad jurídica, y consolida una doctrina garantista en defensa del contribuyente.

## HECHOS

- La mercantil **Cocheras Olívicas de Puentes, S.A.U. en liquidación** interpuso recurso de casación contra la sentencia del **TSJ de Galicia (Sección 4.ª)**, de 20 de octubre de 2023, que desestimó su impugnación de una liquidación por el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD)**, en relación con la concesión administrativa para construir y explotar aparcamientos subterráneos otorgada por el Ayuntamiento de Vigo.
- **Cronología del conflicto:**
  - **2007:** La entidad presentó autoliquidación por ITPyAJD tras firmar el contrato de concesión con el Ayuntamiento.
  - **2008 a 2012:** Se dictaron dos liquidaciones que fueron anuladas:
    - La primera por **procedimiento incorrecto** (comprobación de valores).
    - La segunda por **errónea determinación de la base imponible** (comprobación limitada).
  - **2016-2017:** ATRIGA inició un nuevo procedimiento de **inspección**, que finalizó con una tercera liquidación confirmada por el **TEAR Galicia** (2019) y el **TEAC** (2022).
- La empresa recurrente alegó vulneración del principio del "**doble tiro**", doctrina que impide a la Administración dictar más de dos liquidaciones sucesivas sobre el mismo hecho imponible y contribuyente, especialmente cuando se repiten errores previos.

## FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

### Decisión:

- **Estima el recurso de casación.**
- **Anula** la sentencia del TSJ de Galicia, así como los actos administrativos impugnados, por ser **contrarios al ordenamiento jurídico**.
- **No impone costas** ni en casación ni en instancia.

### Doctrina fijada:

- La **Administración Tributaria** solo puede emitir una **segunda liquidación** tras la anulación de una anterior, **pero no una tercera**, incluso si los errores previos son distintos. La reiteración de procedimientos vulnera los principios de **buena administración, buena fe, eficacia y seguridad jurídica**.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y ARGUMENTACIÓN DEL TS

El Tribunal Supremo refuerza su doctrina previa en la **STS de 29 de septiembre de 2025 (RC 4123/2023)** y otras resoluciones anteriores, estableciendo una posición clara contra la multiplicación de procedimientos administrativos para "acertar" con la liquidación tributaria:

### 1. Doctrina del "doble tiro":

Solo es posible una **segunda liquidación** como ejecución del acto anulatorio previo. Una **tercera liquidación** implica una **reiteración viciada** de potestades que **no está amparada legalmente**.

### 2. Vulneración de principios constitucionales y legales:

- **Seguridad jurídica y buena fe:** La actuación errática de la Administración genera incertidumbre y desprotección al contribuyente.
- **Buena administración (art. 103.1 CE):** Se exige eficacia y legalidad en el ejercicio de potestades públicas.
- **Carga sobre el contribuyente:** Se destaca el **modelo autoliquidatorio** del sistema tributario español, donde el peso de la gestión recae en el ciudadano, no debiendo este soportar indefinidamente los errores de la Administración.

### 3. Crítica a la sentencia del TSJ Galicia:

Esta erróneamente justificó la validez de la tercera liquidación al entender que la primera anulación fue de oficio, cuando en realidad fue consecuencia de una **reclamación económico-administrativa** del contribuyente.

#### NORMATIVA

[Artículo 3.2 de la LGT:](#) Principios generales del sistema tributario, incluyendo la proporcionalidad y la buena fe.

[Artículo 235.3 de la LGT:](#) Establece la forma de interposición de las reclamaciones económico-administrativas.

[Artículo 216 de la LGT:](#) Revisión de oficio de actos nulos.

[Artículo 140.1 de la LGT:](#) Impide iniciar un nuevo procedimiento inspector sin hechos nuevos.

[Artículo 9.3 de la CE:](#) Seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad.

[Artículo 103.1 de la CE:](#) Buena administración.

[Artículo 31.1 de la CE:](#) Principio de capacidad económica y progresividad.

# Sentencia

## MEDIDAS CAUTELARES

**LGT. SUSPENSIÓN.** El Tribunal Supremo impone a los jueces ponderar expresamente la suspensión administrativa previa cuando existe garantía: no basta con exigir prueba del perjuicio

*El Supremo aclara que la suspensión de deudas tributarias garantizadas con aval en vía administrativa debe ser expresamente ponderada por los tribunales, sin exigir prueba adicional del perjuicio si no han variado las circunstancias.*

Fecha: 10/12/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 10/12/2025](#)

Síntesis: El Tribunal Supremo estima el recurso de casación de la entidad Comercializadora Regulada Gas & Power, S.A., anulando el auto de la Audiencia Nacional que denegó la suspensión de una deuda tributaria por IVA pese a que ya había sido suspendida en vía administrativa con avales suficientes. El Alto Tribunal establece que los jueces deben **ponderar expresamente la suspensión previa** concedida por la Administración cuando no haya variado ni la situación de la empresa ni las garantías aportadas, y que **no puede exigirse prueba adicional de perjuicio** en esos casos. Se fija doctrina jurisprudencial en este sentido, reforzando los principios de **seguridad jurídica y buena administración**.

## HECHOS

- La entidad **Comercializadora Regulada Gas & Power, S.A. (CRGP)** interpuso recurso de casación frente al **Auto de 7 de junio de 2023** dictado por la Audiencia Nacional, que **denegó la medida cautelar de suspensión de una deuda tributaria** derivada de liquidaciones por IVA correspondientes a varios períodos de 2020 y 2021, por importe total de **3.484.355,50 euros**.

### Hechos relevantes:

- CRGP comunicó la modificación de la base imponible por créditos incobrables en modelo 952.
- La AEAT inició procedimientos de **comprobación limitada** y **rechazó las minoraciones** por no cumplir los requisitos del artículo 80.Cuatro de la **Ley del IVA** y el artículo 24 del **Reglamento del IVA**.
- La empresa **interpuso reclamaciones económico-administrativas**, que fueron desestimadas por el **TEAC el 22 de marzo de 2023**.
- Frente a esa resolución, CRGP interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional y **solicitó mantener la suspensión** ya otorgada en vía económico-administrativa, **aportando seis avales bancarios** como garantía suficiente.

### Objeción en casación:

- El recurso tiene como **objeto casacional** determinar si es compatible con los **principios de seguridad jurídica y buena administración** que un tribunal judicial **deniegue la suspensión de la deuda**, pese a que esta ya fue concedida por la AEAT al aportarse garantía suficiente, **sin que haya variado ninguna circunstancia**.

## FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo **estima el recurso de casación** interpuesto por CRGP y **anula el auto de la Audiencia Nacional** que denegó la suspensión cautelar. En su lugar, **acuerda otorgar la medida cautelar solicitada**, considerando suficiente la garantía aportada en vía administrativa.

### Doctrina jurisprudencial fijada:

- “En casos en que la Administración tributaria haya otorgado la suspensión de una deuda tributaria por aportación de aval suficiente, y no haya variado ni la situación de la entidad ni las garantías aportadas, el órgano judicial, al valorar si mantiene la suspensión, deberá ponderar expresamente esa situación, y solo podrá denegarla si existe una justificación razonada y suficiente.”

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### 1. Valor de la garantía y la suspensión administrativa previa

- El Supremo recuerda que la **suspensión automática** de la ejecución del acto administrativo cuando se aporta garantía suficiente está prevista en el artículo **233.2 LGT** y en los artículos **39.2.a) y 43 RGRVA**, y no requiere ponderación de perjuicios.

### 2. No vinculación del juez, pero obligación de ponderación razonada

- Si bien el órgano judicial **no está vinculado** por la decisión administrativa, debe **ponderar debidamente la suspensión anterior**, y **razonar suficientemente si decide apartarse de ella**. En el presente caso, la Audiencia Nacional **omitió esa ponderación** y simplemente rechazó la suspensión alegando falta de prueba de perjuicios por parte de CRGP.

### 3. Doctrina previa consolidada

Se remite a la **STS de 20 de octubre de 2025 (rec. 6341/2023)**, que ya abordó esta cuestión. También se cita doctrina establecida en las SSTs:

- STS 6 de octubre de 1998
- STS 7 de marzo de 2005
- STS 12 de junio de 2000
- STS 11 de octubre de 2018
- Entre otras que refuerzan la tesis del **valor indicativo de la suspensión previa cuando existe garantía**.

#### NORMATIVA

[Artículo 233.2 y 233.9 de la Ley General Tributaria \(LGT\)](#): Prevén la suspensión automática de la ejecución de una deuda cuando se aporte garantía suficiente (aval bancario).

[Artículo 130 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa \(LJCA\)](#): Regula los requisitos para que el órgano judicial conceda medidas cautelares, como la suspensión de la ejecución de un acto administrativo.

[Artículo 9.3 de la Constitución Española](#): Proclama el principio de seguridad jurídica y la confianza legítima.

[Artículo 117.1 de la Constitución Española](#): Establece que los jueces son independientes y están sometidos únicamente al imperio de la ley.

# Monográfico

## Resoluciones del TEAC-2025 que pueden suponer un cambio de criterio en la aplicación de la LIS (ordenadas por artículos)

### [Resolución 00/01902/2024/00/00 de 22/05/2025](#)

#### Operaciones vinculadas (art 18 LIS)

##### **Administrador persona jurídica. Persona física designada como representante de una entidad. Existencia de operación vinculada entre la persona física y la sociedad administradora.**

La operación vinculada entre una sociedad y el consejero o administrador persona física por la que éste asiste a los Consejos de Administración de otra entidad de la que la sociedad es consejera no implica un supuesto de doble vinculación, ya que el artículo 18.2.b) de la LIS excluye expresamente del ámbito de la vinculación la retribución percibida por la sociedad por el ejercicio de su función de consejera o administradora de otra. Por ello, **la retribución pagada por la entidad a la sociedad por asistencia al Consejo de Administración es un valor adecuado a efectos del método del precio libre comparable del artículo 18.4.a) de la LIS respecto a la operación vinculada entre la sociedad consejera y el administrador persona física que asiste a los Consejos de Administración.**

Este criterio se reitera en otra [resolución aprobada en esta misma fecha 22-05-2025 00-01902-2024](#), por lo que constituye doctrina reiterada de este TEAC en los términos establecidos en el artículo 239.8 de la LGT y modifica el previo criterio reflejado en la resolución de 20-03-2024 00-01784-2023 de este mismo TEAC, que había mantenido que el método del precio libre comparable no era adecuado en un caso idéntico, por faltar la condición de independencia o ajeneidad. **La razón del cambio de criterio es que, como se ha señalado, el artículo 18.2.b) de la LIS excluye que la vinculación se aplique a una entidad y sus consejeros y administradores precisamente en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones, por lo que la retribución pagada por una entidad a otra entidad administradora no es una operación vinculada y, por tanto, existe independencia o ajeneidad reconocida legalmente respecto a dicha operación al excluirla del ámbito de las operaciones vinculadas. Por ello, puede utilizarse para valorar la operación vinculada entre una persona física y la sociedad administradora, siendo dicha persona física administrador o consejero de la sociedad administradora.**

### [Resolución 00/00759/2024/00/00 20/10/2025](#)

#### Reserva de capitalización (art. 25 LIS). Requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios

La normativa hace depender la aplicación de la reducción no sólo a que se produzca un incremento de fondos propios computables, sino a que este se mantenga en cada uno de los **5 años posteriores <sup>(3)</sup>**, garantizando así el objetivo de que las empresas incrementen su nivel de fondos propios con los objetivos de autofinanciación señalados. **Si en uno de esos 5 años se reduce su importe por debajo del existente a la conclusión del año en que se generó el derecho a la reducción -excluyendo las reducciones derivadas de la existencia de pérdidas contables-, se entiende que se ha dispuesto de los fondos que dieron lugar a ese incremento, incumpliendo el requisito, como efectivamente ocurre en el caso objeto de la presente controversia.**



(3) En relación con la reserva de capitalización, el artículo 4. Dos del [Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio](#), con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, modifica el artículo 25.1 de la LIS en los siguientes términos:

- Para los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS, **se incrementa el porcentaje de reducción** aplicable en concepto de reserva de capitalización, **pasando del 10 al 15 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios.**
- **Se reduce de 5 a 3 años el plazo de mantenimiento del incremento de los fondos propios** de la entidad.

En consonancia con lo anterior, **se reduce de 5 a 3 años el plazo de indisponibilidad de la reserva** de capitalización que se deba dotar.

A estos efectos, el artículo 4. Dos del Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, introduce en la LIS la disposición transitoria cuadragésima tercera que establece como **régimen transitorio** que **este nuevo plazo de 3 años resultará de aplicación respecto del incremento de fondos propios y de las reservas de capitalización dotadas cuyo plazo de mantenimiento e indisponibilidad, respectivamente, no hubiera expirado al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2024.**

## [Resolución 00/09350/2022/00/00 de 24/09/2025](#)

### **Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (art 31 LIS)**

Para determinar si los impuestos satisfechos en el extranjero por el sujeto pasivo, que no pudieron ser objeto deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por aplicación de los límites señalados en el artículo 31.1 LIS, pueden admitirse como gasto deducible a efectos de determinar la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, **se exige, ex artículo 31.2, 2º párrafo LIS, que se trate de impuesto satisfechos por rendimientos obtenidos por la realización de actividades económicas en esos países extranjeros en los que se han soportado los impuestos. A estos efectos, el concepto de actividades económicas debe interpretarse de acuerdo con el artículo 5 LIS.**

## [Resolución 00/01267/2025/00/00 de 17/07/2025](#)

### **Deducción por actividades de I+D+i (art 35 LIS)**

La acreditación del derecho a aplicar la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica del Impuesto sobre Sociedades (I+D+i) **sólo puede realizarse mediante la inclusión de su importe en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se genera o mediante su reconocimiento en tal período en una liquidación administrativa, ya sea tras un procedimiento de comprobación o en virtud de una solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio, presentada en el plazo legalmente previsto en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.**

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí de la Dirección General de Tributos plantea un problema relacionado directamente con el principio de la protección de la confianza legítima en virtud del cual, siendo el momento trascendente en la determinación de la confianza legítima el de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del período en que se generó la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, hemos de diferenciar los siguientes supuestos:

**A) Para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos, si las autoliquidaciones se presentaron sin consignar la deducción generada en dichos períodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones sin poder invocar que la Dirección General de Tributos les había generado la confianza legítima de la inexigibilidad de su previa consignación, puesto que ya al tiempo de autoliquidar no era conforme a derecho que actuaran siguiendo un criterio administrativo que había sido superado.**

B) En relación con los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos, la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica ha de proteger la decisión de no consignar la deducción no pudiendo la exigencia postrera de tal consignación erigirse en un requisito sobrevenido que prive de la efectiva deducción a quienes ajustaron su actuación al criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Por tanto, la posterior aplicación de la deducción que se hubiera generado en tales períodos impositivos no exige su previa consignación en el período de generación.

## [Resolución 00/06078/2022/00/00 de 25/02/2025](#)

### **Deducción innovación tecnológica (art 35.2.b) LIS)**

De toda la actividad tecnológica **sólo los gastos recogidos en la letra b) del artículo 35.2 de la LIS se deben tener en cuenta a la hora de cuantificar la base de la deducción por IT, por cuanto el legislador ha establecido un listado de gastos, numerus clausus, de tal manera que tales gastos, y no otros, son los únicos que deben ser tomados en consideración a efectos de cuantificar la referida base.**

## [Resolución 00/06913/2025/00/00 de 18/12/2025](#)

### **Reserva de nivelación (art 105 LIS)**

#### **Derecho y no opción tributaria (art 119.3 LGT)**

La reducción en la base imponible derivada de la dotación de la reserva de nivelación recogida en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades configurada en el artículo 105 del citado texto legal es un derecho y no una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues la norma tributaria no concede una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En consecuencia, **tratándose de un derecho, nada impide su ejercicio y, en su caso, rectificación con posterioridad al vencimiento del período reglamentario de declaración.**