Gobierno de Navarra Nafarroako Gobernua

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Procedimiento: Reclamación económico-administrativa
Nº de expediente: 0004-READ-2025-000196
Fecha se Sesión: 19/08/2026
Nº de Resolución: 184E/2026
Fecha de Resolución: 19 de agosto de 2026

Vistos escritos presentados por la representación de la sociedad AAA con NIF XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2021, 2022 y 2023.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La interesada presentó sus correspondientes autoliquidaciones por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2021, 2022 y 2023, dentro del plazo legalmente establecido.

Cada una de dichas autoliquidaciones incluía una deducción por gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+I).

SEGUNDO.- El 18 de marzo de 2025 el director del Servicio de Gestión Tributaria dictó propuesta de liquidación del ejercicio 2021. Dicha propuesta eliminó la deducción por realización de actividades de I+D+I.

TERCERO.- Mediante escrito de fecha 9 de abril de 2025 la interesada presentó alegaciones frente a la precitada propuesta.

El 16 de mayo de 2025 la Administración tributaria requirió al interesado, mediante comunicación 105-2025-…, que completase sus alegaciones con la aportación de la siguiente documentación:

"Justificación de la subvención recibida por importe de 806.496,99 €"

El 30 de mayo de 2025 el interesado presentó la documentación solicitada.

Las precitadas alegaciones fueron desestimadas mediante liquidación provisional de fecha 3 de junio de 2025.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

CUARTO.- El 3 de junio de 2025 el director del Servicio de Gestión Tributaria dictó propuestas de liquidación de los ejercicios 2022 y 2023. Dichas propuestas eliminaron la deducción por realización de actividades de I+D+I de dichos ejercicios. Además, cabe señalar que la propuesta correspondiente al ejercicio 2022 eliminó el importe pendiente de aplicación de dicha deducción generado en el año 2021, mientras que la propuesta correspondiente al ejercicio 2023 eliminó los importes pendientes de aplicación de dicha deducción generados en los años 2022 y 2021.

Dichas propuestas fueron notificadas a la interesada el día 4 de junio de 2025. La interesada disponía de 15 días hábiles, a contar desde la notificación de dichas propuestas, para presentar alegaciones frente a las mismas. Sin embargo, la interesada no presentó alegaciones, por lo que una vez transcurrido el precitado plazo de 15 días hábiles dichas propuestas devinieron en liquidaciones provisionales.

QUINTO.- Mediante escrito con fecha de entrada en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra de 1 de julio de 2025 interpone la interesada reclamación económico-administrativa contra las precitadas liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sociedades de los años 2021, 2022 y 2023. En dicha reclamación la interesada solicitó la puesta de manifiesto del expediente.

Mediante oficio de la Secretaría de este Tribunal de 4 de agosto de 2025, se emite ofrecimiento para realizar el trámite de puesta de manifiesto del expediente a la ahora ya reclamante, otorgándole un plazo de quince días a contar desde el siguiente al de la recepción de la comunicación, notificación que tuvo lugar el 5 de agosto de 2025.

La reclamante presentó escrito de alegaciones el 10 de octubre de 2025 en el que solicita de este Tribunal que *"dicte resolución anulando las liquidaciones provisionales impugnadas relativas al IS 2021, 2022 y 2023, manteniendo la deducción por I+D+i practicada; subsidiariamente, que se reconozca el desembolso íntegro del activo como base de la deducción por I+D+i correspondiente al ejercicio 2020; y, también con carácter subsidiario, para el caso de que, en parte, el coste del activo no resulte incentivable al amparo del art. 61 de la Ley foral 26/2016 del Impuesto sobre Sociedades, que se tenga dicho coste por base de la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material del art. 58 de la misma ley"*.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

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.- El artículo 34 del precitado Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, establece lo siguiente:

"Las Vocalías del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra podrán, a petición de las personas interesadas o de oficio, decidir la acumulación de las actuaciones referentes a dos o más reclamaciones económico-administrativas cuya tramitación les corresponda cuando lo consideren conveniente para el mejor cumplimiento de sus funciones o cuando sea necesario para la mejor comprensión de la resolución que se deba adoptar."

En el caso que nos ocupa la interesada ha presentado reclamaciones económico-administrativas contra tres liquidaciones provisionales del impuesto sobre sociedades (años 2021, 2022 y 2023) que, en esencia, comparten su fundamentación, por lo que este Tribunal acuerda su acumulación para su resolución conjunta.

TERCERO.- Recapitulando lo dicho en los antecedentes de hecho, en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2021 la interesada declaró una deducción de I+D+i por importe de 224 008,94 € que no aplicó en dicho ejercicio. En 2022, declaró otra deducción también de I+D+i por importe de 229 736,62 € que tampoco aplicó en dicho ejercicio. Finalmente, en 2023 la interesada declaró una nueva deducción también de I+D+i por importe nuevamente de 229 736,62 € que tampoco aplicó en dicho ejercicio.

A continuación, transcribimos un extracto de la liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del año 2021 dictada el 3 de junio de 2025 por el director del Servicio de Gestión Tributaria:

"Con fecha 22-07-2022 presenta en plazo la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2021 con nº 2021/….

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

En la misma genera una deducción por realización de actividades de I+D por el proyecto "Fabricación de eje para industria de energía eólica" con el informe de calificación fiscal con código de expediente 0001-CFPI-2019-….

Como ya explicamos en la propuesta de liquidación, dicho informe calificaba gastos de I+D de los ejercicios 2019 y 2020, generando las deducciones que ya fueron incluidas en las correspondientes declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de dichos ejercicios.

(...)

En ningún caso se habilita, ni en el informe de calificación fiscal, ni en el mencionado artículo, para que los gastos de amortización de los activos generen deducción de I+D durante toda su vida útil, si es que lo que pretende.

Por tanto, no procede la deducción incluida en 2021, la cual se elimina."

En relación con los años 2022 y 2023, pasamos a transcribir un extracto de la propuesta de liquidación que devino en liquidación provisional del año 2023 dado que ambas motivaciones son similares:

"Con fecha 24-07-2024 presenta en plazo la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2023 con nº 2023/....

En la misma genera una deducción por realización de actividades de I+D por el proyecto "Fabricación de eje para industria de energía eólica" con el informe de calificación fiscal con código de expediente 0001-CFPI-2019-….

Dicho informe calificaba gastos de I+D de los ejercicios 2019 y 2020, generando las deducciones que ya fueron incluidas en las correspondientes declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de dichos ejercicios.

Por tanto, no proceden ni la deducción incluida en 2021 ni la de 2022 ni la de 2023, las cuales se eliminan. Por otro lado, en el ejercicio 2020 no generó deducción alguna."

CUARTO.- En su reclamación la interesada alega fundamentalmente lo siguiente:

"En las autoliquidaciones del IS de 2021, 2022 y 2023 se consignó como base de la deducción por I+D+i los importes correspondientes al gasto de amortización del inmovilizado afecto al proyecto «Fabricación de eje para industria de energía eólica». En las liquidaciones provisionales, la Administración corrige y elimina esos importes porque entiende que el informe

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

de calificación fiscal del proyecto, que lo califica como actividad de Investigación y Desarrollo (I+D), únicamente ampara gastos con referencia a los ejercicios 2019 y 2020 y, por ello, la amortización registrada en 2021, 2022 y 2023 no puede integrar la base de la deducción.

(..)

En relación con los gastos vinculados a bienes, el artículo 61 exige su relación directa con la actividad de I+D; este nexo concurre en el bien instrumental aquí considerado, pues no es un bien meramente auxiliar o parcialmente afecto, sino que su adquisición fue condición necesaria para ejecutar el proyecto calificado, esto es, pieza indispensable y central para su ejecución.

(...)

Y, por supuesto, no se pretende extender la deducción a toda la vida útil del activo, sino reconocer exclusivamente la periodificación del mismo coste conforme a su imputación en cada ejercicio.

En coherencia con lo anterior, la decisión de esta entidad de aplicar, con criterio prudente, la deducción vía amortización en 2021–2023 constituye una vía congruente con la norma y coherente con el informe de calificación, ya que se trata de un gasto relacionado con la actividad de I+D, como califica expresamente el Informe, cuyo desembolso corresponde a un bien concreto (pieza central del proyecto) sin cuyo uso no habría sido posible ejecutar los trabajos calificados. Y, conforme al artículo 61, la deducción se reconoce por los gastos del período. En nuestro caso, a la vista de que el informe ya contempló la deducibilidad de la amortización para 2019 y 2020, la entidad siguió ese mismo patrón lógico e imputó el coste vía amortización en los ejercicios en que se produjo el consumo del bien, sin acumular importes en un único año ni pretender su cómputo por toda la vida útil del activo.

Por ello, la mención del informe a 2019–2020 no transforma el criterio legal de nacimiento: la deducción nace con el gasto del periodo que sea consecuencia de la actividad de I+D. Debe recordarse, además, que el informe de calificación tiene alcance técnico en la calificación de actividades y elementos, pero no sustituye la regla legal de determinación de la base ni su cuantificación o periodificación tal y como viene estableciendo el TS en sus sentencias más reciente, como por ejemplo las sentencias 1567/2024, de 8 de octubre de 2024, o la 1573/2024, de 9 de octubre de 2024, donde se establece que los informes vinculan a la administración en la calificación como actividad de I+D y en la en la calificación de los gastos como integrantes de alguno de los conceptos aptos para conformar la base de deducción.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

(...)

En suma, la interpretación que sostiene esta parte se ajusta a la letra y finalidad del incentivo. Tratándose de un bien esencial para la actividad de I+D calificada, su coste de incorporación al proyecto constituye gasto del período a efectos del art. 61, sin que su reconocimiento contable posterior mediante amortización desvirtúe ese encuadre. Por ello, procede mantener la deducción aplicada en 2021–2023 como periodificación del mismo coste afecto al proyecto o, subsidiariamente, reconocer que la generación de la deducción se produjo en el ejercicio de adquisición del bien, con las regularizaciones que correspondan."

QUINTO.- A continuación, expondremos brevemente la normativa aplicable al caso que nos ocupa.

El artículo 61 de la Ley Foral del impuesto sobre sociedades, relativo a la *"[d]educción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica"* establece:

"1. La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 40 por 100 de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto.

(..)

2. Se considera investigación la indagación o ampliación de conocimientos generales científicos y técnicos que puedan resultar de utilidad para la creación de nuevos productos, procesos o servicios o a la mejora considerable de los mismos.

Se considera desarrollo la materialización de los resultados de la investigación o de otro tipo de conocimiento científico en proyectos técnicos, esquemas o diseños para productos, procesos o servicios nuevos, modificados o mejorados destinados a su venta o su utilización, incluida la creación de prototipos no comercializables. Esta actividad incluirá también la formulación conceptual y el diseño de otros productos, procesos o servicios, así como proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que dichos proyectos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Se considera actividad de investigación y desarrollo la concepción, creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos,

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

procesos de negocio o servicios nuevos o mejorados sustancialmente; siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo y su objetivo sea resolver de forma sistemática una incertidumbre científica o técnica.

Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro.

No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones.

(...)

5. En todo caso, los gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica realizados por el contribuyente deberán estar directamente relacionados con dichas actividades y aplicarse efectivamente a la realización de las mismas, constando específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica que integren la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

6. Los contribuyentes que pretendan acogerse a la deducción regulada en este artículo deberán presentar, ante el órgano del Gobierno de Navarra competente en materia de innovación y tecnología el proyecto a que se refiere el apartado 5, junto con una memoria explicativa del mismo, en la que deberá constar, de forma detallada, el presupuesto de gastos afectos al proyecto, así como los periodos en los que van a ser imputados.

En base a la documentación aportada, el órgano del Gobierno de Navarra competente en materia de innovación y tecnología emitirá informe sobre si dichas actividades cumplen con los requisitos y condiciones que dan derecho a la deducción.

Una vez solicitado el informe, el contribuyente consignará en su autoliquidación la deducción correspondiente.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

La deducción se entenderá generada en el periodo impositivo en que se hayan efectuado los gastos, excepto cuando se trate de gastos realizados en los dos periodos impositivos anteriores a la presentación de la solicitud del informe, en cuyo caso se entenderá generada en el periodo impositivo en que se haya presentado la misma. No obstante, la entidad puede demorar la aplicación de la deducción hasta la primera autoliquidación cuyo plazo de presentación termine con posterioridad a la notificación del informe. En este supuesto la deducción se entenderá generada en el periodo impositivo correspondiente a dicha autoliquidación.

Si la calificación del informe resulta negativa en todo o en parte, la entidad deberá regularizar en la primera autoliquidación cuya fecha de presentación finalice con posterioridad a la recepción del informe, reintegrando las deducciones indebidamente practicadas de acuerdo con dicha calificación, con sus correspondientes intereses de demora.

7. En el caso de proyectos que no reciban subvención del Gobierno de Navarra, para la generación de la deducción será necesario la aportación en el plazo de presentación de la declaración establecido en el artículo 75, de la documentación que justifique los gastos correspondientes a la deducción consignada en la declaración.

La falta de aportación de dicha documentación en el plazo establecido determinará la pérdida del derecho a la deducción correspondiente a dicho periodo impositivo.

8. Reglamentariamente se podrán concretar los supuestos de hecho que determinen la aplicación de las deducciones contempladas en este artículo, así como las normas necesarias para la aplicación de este precepto.

9. La aplicación de la deducción será incompatible, para los mismos bienes e importes, con cualesquiera otros beneficios o incentivos fiscales establecidos en este Impuesto, con excepción de la libertad de amortización regulada en el artículo 18."

Por su parte, el artículo 38 del Reglamento del impuesto sobre sociedades (Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre) establece:

"1. Según lo establecido en del artículo 61.6 de la Ley Foral del Impuesto, los contribuyentes que pretendan acogerse a la deducción por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica habrán de presentar proyectos individualizados, junto con las memorias explicativas de los mismos.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

El contribuyente remitirá la citada documentación al órgano competente en materia de innovación y tecnología para que emita el informe sobre si dichas actividades cumplen con los requisitos y condiciones para que puedan acogerse a la deducción. El informe calificará los gastos que se realicen en el periodo impositivo en que se solicite y siguientes, así como los que se hayan realizado en los dos periodos impositivos anteriores.

En cuanto al modelo de solicitud y al contenido de la documentación a aportar, se utilizarán los modelos disponibles en la ficha del catálogo de trámites del Gobierno de Navarra en Internet.

2. a) De acuerdo con lo establecido en el artículo 61.5 de la Ley Foral del Impuesto los gastos de Investigación y desarrollo, así como de los de innovación tecnológica, podrán integrar la base de esta deducción siempre que:

1º. De acuerdo con la norma contable, sean gastos efectuados en el periodo impositivo, con independencia de su definitiva contabilización como gasto o de su posterior activación como inmovilizado intangible.

2º. Sean gastos directamente relacionados con las actividades de investigación y desarrollo, o de innovación tecnológica, y aplicados efectivamente en la realización de estas actividades.

3º. Se trate de gastos específicamente individualizados por proyectos.

b) En el caso de prototipos generados en la actividad de investigación y desarrollo que se comercialicen o se empleen en la actividad productiva, su coste no formará parte de los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

c) No formarán parte de la base de la deducción, aunque tengan alguna relación con las actividades de Investigación y desarrollo e innovación tecnológica, los gastos siguientes:

1º. Los gastos de adiestramiento y de formación del personal.

2º. Los gastos relativos a la documentación del proyecto.

3º. Los gastos de consultoría y de certificación asociados a la gestión del proyecto y a la tramitación de las subvenciones y beneficios fiscales por Investigación o desarrollo e innovación tecnológica.

4º. Los gastos de administración y de material de oficina.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

5º. Los gastos de viajes, dietas y kilometraje, estancia y locomoción, salvo que pueda acreditarse su relación directa, inmediata y necesaria con el proyecto de Investigación y desarrollo o innovación tecnológica.

6º. Los gastos relacionados con la solicitud de inscripción de patentes, marcas u otras modalidades de propiedad industrial.

3. Mediante Orden Foral del responsable del Departamento al que este adscrito el Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, se desarrollarán los criterios interpretativos de esta deducción."

La Orden Foral 72/2014, de 18 de febrero, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se establecen determinados criterios interpretativos para la aplicación de la deducción por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica, establece en su criterio segundo:

"Segundo.-Con arreglo a lo dispuesto en el número 5 del referido artículo 66, debe tratarse de gastos directamente relacionados con las actividades de investigación y desarrollo, o de innovación tecnológica, y aplicados efectivamente en la realización de estas actividades.

Son gastos directamente relacionados aquellos que puedan identificarse como específicamente empleados en dichas actividades y que puedan asignarse individualmente a éstas.

Se considerarán directamente relacionados con la actividad de investigación, desarrollo o innovación tecnológica (en adelante, I+D+i), entre otros, los siguientes:

a) Gastos de amortización de equipos, de patentes y de modelos de utilidad, en la medida y durante el periodo en que esos elementos patrimoniales se utilicen para un proyecto de I+D+i.

También se computarán los gastos que esos elementos patrimoniales ocasionen durante la realización del proyecto en el supuesto de que se utilicen bajo las modalidades de renting, arrendamiento financiero u operativo y similares."

En el expediente obra copia del "Informe sobre calificación de proyecto como investigación, desarrollo e innovación" (proyecto: fabricación de eje para industria de energía eólica) con código 0001-CFPI-2019-… dictado por el director del Servicio de Proyectos Estratégicos de la S3. Dicho informe afirma:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

"El 30/12/2019 AAA presentó ante el Servicio de Proyectos Estratégicos de la S3 una solicitud de informe de calificación fiscal del proyecto "FABRICACIÓN DE EJE PARA INDUSTRA DE ENERGIA EOLICA", cuya fecha de inicio es el 01/01/2019 y de finalización el 31/12/2020.

(...)

Una vez realizada la evaluación del proyecto, el Servicio de Proyectos Estratégicos de la S3 informa de que las actividades de investigación científica e innovación tecnológica objeto de este informe cumplen con los requisitos y condiciones para que puedan acogerse a la deducción prevista en la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades (artículo 66 de la Ley Foral 24/1996 para gastos realizados hasta el 31/12/2016, o artículo 61 de la ley Foral 26/2016 para gastos realizados a partir del 01/01/2017) para dichas actividades. Se cumple también la Orden Foral 72/2014, de 18 de febrero, por la que se establecen determinados criterios interpretativos para la aplicación de la deducción por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica.

(...)

Las cuantías que corresponden a cada una de las categorías (Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica), establecidas en la mencionada Ley Foral, se especifican en la siguiente tabla:

Amortizaciones de activos	***Calificación***	***2019***	***2020***	***TOTAL***
Prensa Ryazan	*I+D*	*0,00*	*415.860,92*	*415,860,92"*

Vemos que dicho informe establece como fechas de inicio y fin del proyecto los días 1 de enero de 2019 y 31 de diciembre de 2020 respectivamente. Por lo tanto, dado que de la normativa aplicable se desprende que los gastos de amortización de equipos serían gastos directamente relacionados con la actividad de I+D+i únicamente *"en la medida y durante el periodo en que esos elementos patrimoniales se utilicen para un proyecto de I+D+i"*, no procede admitir el derecho a la deducción por gastos incurridos más allá del 31 de diciembre de 2020.

En consecuencia, los gastos de amortización correspondientes a los años 2021, 2022 y 2023 no dan derecho a la interesada a su pretendida deducción por realización de actividades de I+D+i.

SEXTO.- En su reclamación la interesada solicita subsidiariamente, en el caso de que no se le reconozca el derecho a la deducción por actividades de I+D+i en los años 2021, 2022 y

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

2023, que se reconozca *"que la generación de la deducción se produjo en el ejercicio de adquisición del bien, con las regularizaciones que correspondan."*

Pues bien, dado que en el anterior fundamento de derecho ya hemos resuelto que la interesada no tiene derecho a la deducción practica por actividades de I+D+i en los ejercicios 2020, 2021 y 2022, en este fundamento contestaremos a esta pretensión subsidiaria de la interesada.

En el solicito final de su reclamación la interesada reitera esta petición subsidiaria que acabamos de transcribir y lo hace en los siguientes términos: *"que se reconozca el desembolso íntegro del activo como base de la deducción por I+D+i correspondiente al ejercicio 2020"*.

Pues bien, este Tribunal considera que no procede aceptar como base de la deducción del ejercicio 2020 un importe superior al que expresamente consta recogido en el precitado informe sobre calificación de proyecto como investigación, desarrollo e innovación (código 0001-CFPI-2019-…).

En definitiva, no procede admitir una base de deducción por actividades de I+D+i en 2020 equivalente al *"desembolso íntegro del activo"*.

SÉPTIMO.- Por último, en su reclamación la interesada también solicita subsidiariamente, que *"se reconozca (..) para el caso de que, en parte, el coste del activo no resulte incentivable al amparo del art. 61 de la Ley foral 26/2016 del Impuesto sobre Sociedades, que se tenga dicho coste por base de la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material del art. 58 de la misma ley, procediendo su regularización por aplicación del principio de regularización íntegra"*

Anteriormente, hemos visto que el artículo 61.9 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades establece:

"9. La aplicación de la deducción será incompatible, para los mismos bienes e importes, con cualesquiera otros beneficios o incentivos fiscales establecidos en este Impuesto, con excepción de la libertad de amortización regulada en el artículo 18."

El artículo 67.6 de dicha Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades establece:

"6. Una misma inversión o gasto no podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad ni podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad, salvo disposición expresa. Tampoco dará lugar a la aplicación de las deducciones

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

reguladas en este capítulo cuando haya servido para materializar la Exención por reinversión o la reserva especial para inversiones, salvo disposición expresa."

Por su parte, el artículo 58.2 de dicha Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades, en relación con la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, establece:

"1. Las inversiones que se realicen en elementos nuevos del inmovilizado material afectos a la actividad económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de dichas inversiones.

(..)

2. La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la entra en funcionamiento del bien, momento en el que ha de tenerse por generado el derecho a practicar la deducción."

La deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material se habría generado con la entrada en funcionamiento del bien, es decir, en este caso en el ejercicio 2020 (año en que comenzó la amortización del mismo).

La interesada pretende practicar la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material por el importe correspondiente al remanente de la inversión que no hubiera dado derecho a la precitada deducción por actividades de I+D+i.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, la interesada, en principio, no tendría incompatibilidad legal que le impidiese el disfrute de la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material (artículo 58) siempre y cuando utilizase para ello como base de la deducción los importes que no hayan sido aplicados en la precitada deducción del artículo 61. Ahora bien, la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material habría de ser aplicada, en su caso, en la declaración correspondiente al impuesto sobre Sociedades del año 2020 (año en que el bien entró en funcionamiento).

El 1 de junio de 2026 este Tribunal pidió a la Sección del Impuesto Sociedades que le informase sobre la siguiente cuestión:

"Posible prescripción del derecho del interesado a rectificar su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2020. Y, en caso de no haber prescrito

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

dicho derecho, se informe a este Tribunal si en dicha autoliquidación el interesado hizo constar la deducción regulada en el artículo 58 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades ("deducciones por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material"). Por último, en caso de que conste dicha deducción, se informe qué bienes e importes se incluyeron en la misma."

Pues bien, el mismo 1 de junio de 2026 la jefa de dicha Sección dictó informe que concluye lo siguiente:

"En consecuencia, habría transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 55 de la Ley Foral, de 14 de diciembre, General Tributaria y en consecuencia habría prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por lo que no podría solicitarse la rectificación de la autoliquidación.

Dado que no puede efectuarse la rectificación de la autoliquidación, no procede contestar al resto de cuestiones solicitadas."

El 2 de junio de 2026 la secretaría de este Tribunal dictó comunicación mediante la que remitió al interesado copia del precitado informe. Cabe señalar, que mediante dicha comunicación se concedió a la interesada quince días para que, si así lo consideraba, presentase las alegaciones que estimase pertinentes. Sin embargo, transcurrido en exceso el precitado plazo de quince días la interesada no ha presentado a día de hoy nuevas alegaciones que pudiesen desvirtuar el contenido de dicho informe. Por lo tanto, este Tribunal debe considerar que efectivamente ha prescrito el derecho de la interesada a solicitar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2020.

Por todo ello, también debemos desestimar esta última pretensión subsidiaria.

En consecuencia, este Tribunal resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la AAA en relación con la tributación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2021, 2022 y 2023, debiendo confirmar las liquidaciones provisionales impugnadas, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sección de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal de Instancia de Pamplona/Iruña en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.

La difusión del texto de esta Resolución a personas no interesadas en el procedimiento en el que ha sido dictada sólo puede realizarse previa disociación de los datos personales que en la misma se contienen, que no podrán ser cedidos ni comunicados con finalidades contrarias a la legislación vigente.