

Cambio de criterio de Tributos sobre el reconocimiento *ex novo* de deducciones generadas en ejercicios prescritos



Julio 2022

¿Hablamos?

Sergio Lavandera Noguera

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

Isidro Brevers Gómez

Fiscalista en el departamento de Fiscalidad Corporativa de PwC Tax & Legal
isidro.brevers.gomez@pwc.com

La DGT modifica su criterio doctrinal en base a la reciente doctrina del TEAC y el Tribunal Supremo

El pasado 24 de junio la Dirección General de Tributos (DGT) emitió dos contestaciones a consultas vinculantes (V1510-22 y V1511-22), en virtud de las cuales se produce un importante cambio de criterio doctrinal respecto de la posibilidad de reconocimiento, *ex novo*, de deducciones no incluidas en la autoliquidación del período impositivo en que se generaron.

Hasta el momento, la DGT había admitido (en virtud de, entre otras, contestación a consulta vinculante V3477-16) la posibilidad de consignar en una autoliquidación deducciones generadas en períodos anteriores, aunque no hubieran sido objeto de inclusión en las autoliquidaciones de los períodos impositivos en que efectivamente se generaron.

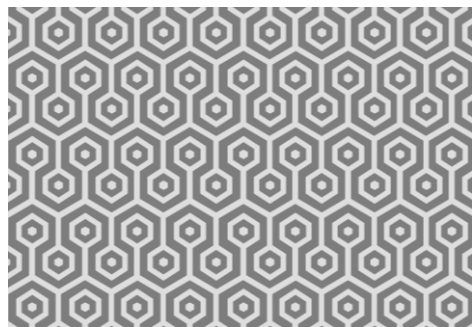
Alternativamente, la DGT admitía la posibilidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones de los períodos de generación, siempre que no se encontraran prescritos, sin que en ningún caso esta rectificación supusiera un requisito para su aplicación en ejercicios posteriores (aplicando en este sentido el límite temporal específico para cada deducción, dieciocho años en el caso de deducciones por actividades de I+D+i).

No obstante, a través de estas nuevas contestaciones a consultas, la DGT modifica su criterio, limitando la aplicación de las deducciones a aquellos importes que hubieran sido objeto de declaración en las autoliquidaciones correspondientes a los períodos en que se generaron.

A este respecto, si bien la DGT sigue admitiendo la posibilidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones de períodos anteriores, al objeto de consignar las deducciones generadas en dichos períodos, dicha posibilidad queda limitada a ejercicios no prescritos.

De esta forma, frente al criterio anterior que permitía reconocer las deducciones generadas en períodos anteriores con el límite temporal propio que se estableciera en la normativa para la aplicación de cada deducción, la DGT ha optado por restringir dicho límite temporal al plazo de prescripción.

La DGT fundamenta este cambio de criterio en la reciente doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) -Resoluciones de 23 de marzo de 2022- y el Tribunal Supremo – Sentencia de 22 de julio de 2021, Rec. Casación 1118/2020-.



En resumen

- El reconocimiento de deducciones que no fueron incluidas en las autoliquidaciones de los períodos en que se generaron, exigirá la previa rectificación de las autoliquidaciones de estos períodos.
- No se podrán incluir en una autoliquidación de un período impositivo no prescrito, *ex novo*, deducciones no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo prescrito, en el que debieron incluirse por haberse generado en dicho período.

En particular, la referida Sentencia del Tribunal Supremo deniega a un contribuyente la posibilidad de rectificar una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades al objeto de reconocer bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos y que no fueron reconocidas en las autoliquidaciones de esos ejercicios.

Por su parte, el TEAC, en sus Resoluciones de 23 de marzo de 2022, hace extensiva la postura del Tribunal Supremo a un supuesto en el que se pretendía rectificar una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades al objeto de reconocer deducciones por doble imposición internacional, con origen en ejercicios prescritos, y que no fueron incluidas en las autoliquidaciones de los períodos en que se generaron.

Finalmente la DGT, que se encuentra vinculada por la doctrina del TEAC, ha hecho suyo este criterio, en lo relativo a deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (V1510-22) y por actividades de I+D+i (V1511-22), si bien entendemos que este criterio será aplicable a cualesquiera otras.

Conclusión

De acuerdo con el nuevo criterio doctrinal adoptado por la DGT, no se podrán incluir en una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un

período impositivo no prescrito, *ex novo*, deducciones no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo prescrito, que debieron incluirse por haberse generado en dicho período.

En la práctica, esto supondrá:

1. La necesidad de rectificar las autoliquidaciones de ejercicios no prescritos, al objeto de reconocer eventuales deducciones generadas en dichos ejercicios, con carácter previo a su prescripción (produciéndose la interrupción de la misma).
2. La no posibilidad de reconocer y aplicar deducciones que, aun estando sujetas a un plazo de aplicación mayor (dieciocho años), fueron generadas en ejercicios ya prescritos y no incluidas en las autoliquidaciones de dichos ejercicios, no siendo posible ahora su rectificación.
3. Teniendo en cuenta este cambio de criterio doctrinal, recomendamos revisar los potenciales gastos que puedan generar derecho a deducción en ejercicios no prescritos, y que no hubieran sido incluidos en la autoliquidación del ejercicio correspondiente.