

LA AEDAF OPINA

Cambios de criterio ¿con criterio?

Miguel A. Araque Salmerón

Nadie es ajeno a lo difícil que resulta la elaboración de normas tributarias, principalmente por dos motivos: por la dificultad para identificar la necesidad de regulación normativa y dos, por la dificultad para plasmar dicha regulación mediante unos términos de elevado componente técnico. Y es que, como objetivo, deberían elaborarse normas sin fisuras, que den cobertura a un amplio abanico de escenarios, de forma que los contribuyentes seamos conscientes de si nuestra conducta se ajusta a la legalidad. Más vale que las normas sean lo más compactas posible... Cuando aparece una grieta (vacío legal), se hace necesario “parchearlas” mediante un ejercicio de interpretación que marcará, en lo sucesivo, el rumbo (criterio) a seguir.

Ahora bien, dicha labor interpretativa debiera ser excepcional y, una vez definido el rumbo, sólo en supuestos todavía más excepcionales el mismo debiera ser virado. Quisiera traer a colación tres hechos recientes (hay bastantes más) que, a este respecto, han llamado mi atención.

• **Junio 2022:** la DGT (CV1510-22, CV1511-22) da un giro radical respecto al plazo temporal para acreditar determinadas deducciones del IS.

Con carácter general, las deducciones deben consignarse/acreditarse en la autoliquidación del ejercicio en que fueron generadas.

En otro caso, la DGT venía admitiendo dos posibilidades: i) rectificar la autoliquidación del ejercicio en que se generó la deducción (siempre que no estuviera prescrito) o ii) la posibilidad de acreditarlas en la autoliquidación de un ejercicio posterior (siempre que se encontrara dentro del plazo de aplicación de las deducciones).

La DGT (basándose en STS 3131/2021 y Resoluciones TEAC de 23/03/2022, de controvertida aplicación al caso), muda de criterio y ya no admite esta segunda posibilidad.

• **Noviembre 2022:** la Audiencia Nacional (SAN 5529/2022) se separa de su reciente criterio (2021) res-

pecto a la admisión de gastos de desarrollo de aplicaciones informáticas como base de la deducción por actividades de Innovación Tecnológica. Otra muestra de volatilidad de criterios. Para la AN tales gastos ya no generan derecho a deducción. Donde dije digo, digo Diego.

La justificación se encuentra en un “nuevo” informe del Equipo de Apoyo Informático de la AEAT que, “ahora ya sí” (reza la sentencia), depuró el significado técnico del concepto «ingeniería de procesos de producción» y aportó aclaraciones de las que “adolecían sus anteriores informes”.

• **Enero 2023:** el Tribunal Supremo (STS 24/2023) se desmarca absolutamente (con dos votos particulares discrepantes) del criterio definido a finales de 2020 y viene a establecer que los intereses de demora abonados por la Administración pasan de no tributar por IRPF (no sujetos) a tributar como ganancia patrimonial en la base general.

Otro giro copernicano, esta vez, por parte del TS que pudiera traer causa de la reciente modificación en su composición.

En nuestra opinión los cambios de criterio debieran tener cabida en el orden tributario para evitar que se perpetúen disfunciones tributarias del pasado. Ahora bien, dichos cambios (especialmente aquellos que suponen un giro radical) únicamente debieran producirse en situaciones muy excepcionales y siempre que se encuentren técnicamente fundamentados.

Como se ha señalado, en los tiempos que corren nos encontramos ante continuos y drásticos cambios de criterio de muy variada procedencia. Criterios que, a modo de péndulo, oscilan permanentemente de un lado al opuesto atentando directamente contra la seguridad jurídica y generando desconfianza.

Por lo anterior: cambios de criterio sí, siempre con criterio, y siempre que no asumamos como normales situaciones que debieran ser excepcionales.

Miembro del Grupo de Expertos en Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad de AEDAF