

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1524/2017, de 14 de febrero de 2019

IS. Libertad de amortización. Ejercicio de opciones tributarias.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Se plantea, en este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, si el beneficio fiscal de la libertad de amortización del artículo 11.2 del TRLIS supone el ejercicio de una opción o el de un derecho. Las consecuencias de considerarlo uno u otro son bien distintas. Si es una opción, únicamente cabe ejercitarla el plazo reglamentario de presentación de autoliquidación y la opción ejercitada no podrá mudarse posteriormente, como así lo señala el art.119.3 de la LGT. Por el contrario, si lo consideramos un derecho, quedaría bajo el amparo del art. 120.3 de la LGT y el sujeto pasivo que no hubiese aplicado la libertad de amortización al tiempo de presentar la autoliquidación podrá instar su rectificación para hacerlo, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

El TEAC, partiendo del análisis de la normativa reguladora de este beneficio fiscal, así como de su naturaleza jurídica y del modo en que se aplica, determina que cuando el contribuyente decide acogerse o no a este beneficio fiscal está ejercitando una opción tributaria y, por tanto, no podrá modificarse posteriormente una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración. Ahora bien, el hecho de que no se aplique la libertad de amortización en un determinado ejercicio no implica que no pueda aplicársela en los siguientes respecto de los mismos bienes o derechos, siempre y cuando se haga conforme a lo dispuesto en el art. 119.3 de la LGT.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO.-

(...)

Tras lo expuesto, llegamos al tema que nos ocupa: **determinar si la aplicación del beneficio de "la libertad de amortización" funciona como una opción (art. 119.3) o como un derecho (art. 120.3);** algo para lo que, como ya antes hemos dejado dicho, hay que partir del análisis de la naturaleza jurídica, de la regulación de qué es y en qué consiste tal beneficio fiscal y de qué modo y manera y cuándo se aplica en la práctica, si es que un sujeto pasivo decide aplicárselo.

De entrada, prácticamente en todas las normas que regulan este beneficio fiscal, algunas de las cuales ya hemos citado, y fundamentalmente en los arts. 11.2, 97, 109 y ss. y en la D.A. undécima del T.R. de la Ley del impuesto aparecen los términos podrá o podrán: **podrán amortizarse libremente** ...; lo que determina que la aplicación de tal beneficio fiscal, como es lo usual que ocurra con la de todos los demás, no sea obligatoria; pues si así fuera esos podrá o podrán se tornarían en deberá o deberán, o términos similares. El beneficio fiscal de "la libertad de amortización" es de aplicación voluntaria, pues lo aplican sólo los sujetos pasivos que quieren.

Al principio de este Fundamento de Derecho este Tribunal ya ha expuesto, de manera concisa pero que entendemos suficiente, **qué supone y en qué consiste el beneficio fiscal** de "la libertad de amortización."

En cuanto a lo **de qué modo y manera y cuándo se aplica el beneficio**, se recuerda que, como las amortizaciones contables deben recoger de manera sistemática y racional en función de su vida útil la depreciación normal que sufran los bienes y derechos que se amortizan, y responder a lo que al respecto disponen el Código de comercio (art. 39), los Planes contables de aplicación (R.D. 1514/2007, o el de que se trate) y la restante normativa mercantil y contable atinente a la materia, **por ello, la aplicación del beneficio fiscal de "la libertad de amortización" debe realizarse a través de ajustes extracontables**; y nunca –recuérdese– aumentando las amortizaciones contables [sentencia del T.S. de 29/05/2004 (Rec. de casación 4413/1999)].

Ajustes extracontables, primero negativos, que en el ejercicio (n) de que se trate supondrán aumentar la amortización fiscal -adelantándola- respecto de la contable; pero, **la menor tributación en ese ejercicio** (n), al deducirse ese plus de amortización fiscal, **influirá en la tributación de los ejercicios siguientes** (n+1 y ss.); ejercicios en los que la amortización fiscal deberá ser necesariamente menor que la contable, lo que también se producirá de golpe si los bienes o derechos en cuestión abandonan el activo porque, por ejemplo, son enajenados. El caso es que los ajustes extracontables negativos del ejercicio (n) tendrán luego que revertir en los ejercicios siguientes (n+1 y ss.) como ajustes extracontables positivos, pues, siendo en éstos inferior la amortización fiscal, -que incluso puede haberse agotado-, la contable debe seguir practicándose por los importes que correspondan.

Y, por ello, la menor tributación en el ejercicio (n) por **el disfrute de "la libertad de amortización"** da lugar a una diferencia tributaria temporal **que ha de registrarse contablemente**, como una **"diferencia temporaria"** según recoge la Norma de registro y valoración 13.^a *"Impuestos sobre beneficios"* del P.G.C. (R.D. 1514/2007); debiéndose, además, como recoge el P.G.C., darse cuenta de ello en el apartado *"12. Situación fiscal"* de la "Memoria". Los ajustes extracontables están, de ahí su nombre, fuera de la contabilidad, con lo que podría pensarse que los relativos a *"la libertad de amortización"* deberían hacerse cuando se presentan las declaraciones o autoliquidaciones fiscales en las que quiera hacerse valer una amortización fiscal que diverge de la contable, pero no es así; por ello, y aunque es cierto que están fuera de la contabilidad, lo cierto es que la existencia y cuantía de los ajustes extracontables por libertad de amortización debe ser objeto del pertinente e inexcusable reflejo contable en los términos siguientes.

Cuando el beneficio se disfruta, la amortización fiscal adelanta y supera a la contable, con lo que debe practicarse un ajuste extracontable negativo, que minora la B.I. del Impuesto, con lo que minora también las cuotas íntegra y subsiguientes del Impuesto hasta llegar a la cuota a ingresar -y el posterior y definitivo líquido a ingresar-, y con ello el gasto contable "corriente" que el I. s/ Soc. supone, cuenta 63000 del P.G.C. (R.D. 1514/2007), que debe cargarse por la cuota a ingresar cuando se contabiliza el impuesto, lo que debe hacerse al cierre del ejercicio; pero, ese menor impuesto que se paga este año, tendrá como contrapartida que en algún ejercicio posterior y teniendo en el mismo un gasto contable de amortización, ésta ya no será fiscalmente deducible -por la reversión del beneficio-, y ello supondrá que el Impuesto a pagar será superior al que correspondería en función del puro resultado contable de ese ejercicio. Lo expuesto supone la existencia de una *"diferencia temporaria"* desde que el beneficio se disfruta, que en ese momento -cuando el beneficio se disfruta- debe registrarse contablemente (cuentas: 63001. Impuesto diferido y 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles); contabilización que luego revertirá al tiempo de los ajustes por la reversión del beneficio.

Por todo lo expuesto, **cuando se cierra el ejercicio, la empresa tiene que haber decidido si va a aplicarse o a disfrutar de "la libertad de amortización", o no; y**, si la respuesta es que sí, en ese momento tendrá que **determinar la cuantía exacta** de por cuánto lo va a hacer, que será la del ajuste extracontable que va a precisar.

Decisión -la de aplicarla- **que repercutirá no sólo en la tributación de ese ejercicio** (menor tributación), **sino también en la de los siguientes** (mayor tributación): lo que ahora se paga de menos, luego habrá que pagarlo de mas.

Y decisión de aplicarla **que debe ser objeto de registro contable en las cuentas anuales** en los términos expuestos. Cuentas anuales **que deben ser objeto de depósito en el Registro Mercantil** (arts. 41 del Código de comercio y 365 del Reglamento del Registro Mercantil, R.D. 1784/1996, de 19 de julio),

y, con ello, la declaración de voluntad de acogerse a tal beneficio fiscal, que claramente tiene un receptor directamente afectado por la misma, cual es la Hacienda Pública, se exterioriza de una manera clara y no susceptible de una posible alteración a posteriori.

A lo dicho -y resumimos- de que, cuando se cierra el ejercicio, la empresa tiene que haber decidido si va a aplicarse o a disfrutar de "*la libertad de amortización*", o no; y, si la decisión es que sí, en ese momento tendrá que determinar la cuantía exacta de por cuánto lo va a hacer; decisión que repercutirá no sólo en la tributación de ese ejercicio, sino también en la de los siguientes; y decisión que debe ser objeto de registro contable en las Cuentas anuales objeto de depósito en el Registro Mercantil; **deben unirse razones como las de que el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados.**

Todo lo cual, lleva a este Tribunal Central a declarar que la aplicación del beneficio de "*la libertad de amortización*" funciona como una opción (art. 119.3)

Esas razones de <que el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a ...> a las que hemos apelado, están presentes en una doctrina jurisprudencial de la que el T.S. se hizo eco y asumió en una sentencia de 08/06/2017 (Rec. de casación 3944/2015), en la que dejó dicho que :

"la STS de 5 de mayo de 2014 (Rec. 5690/2011) analiza un supuesto en el que la entidad recurrente, que en su día optó por el criterio del devengo, pretende que, con posterioridad se le permite optar por el criterio de caja, pues afirma que "es un derecho de los contribuyentes acogerse a aquellos beneficios fiscales regulados en las normas tributarias de aplicación y es por ello que una modificación en la situación tributaria resulta de tal manera que debe dar derecho al sujeto pasivo a ejercer la opción más favorable para cumplimentar sus obligaciones tributarias. Por lo tanto, en este caso, debió ofrecérsele la opción para cambiar el "criterio de devengo" por el "criterio de caja", pues su omisión quiebra los principios generales señalados en el artículo 2 de la Ley 1/1998".

En relación con tal argumento el Alto Tribunal sienta una doctrina aplicable al caso de autos y que debemos seguir. En efecto, razona el Tribunal que "en la actualidad nos encontramos con una norma general, concretamente, con el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria de 2003, que expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración. Se ha de significar que, presentada en el trámite de enmiendas ante el Congreso de los Diputados y ante el Senado una dirigida a adicionar un segundo párrafo al apartado tres, para posibilitar, en los supuestos de modificación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria a consecuencia de actuaciones de comprobación administrativa, el ejercicio, la solicitud o la renuncia a las opciones previstas en la normativa tributaria que pudieran surgir como consecuencia de la correspondiente rectificación, la enmienda no prosperó. Antes de esta previsión general solo existían normas sectoriales seguidoras del mismo criterio, que debe mantenerse también en los casos en que no se prevea expresamente, al ser la opción una declaración de voluntad efectuada por el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica [véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07, FJ 4º), 20 de abril de 2012 (casación 636/08, FJ 2º), 7 de junio de 2012 (casación 2059/11, FJ 5º), 9 de julio de 2012 (casación 1132/10, FJ 2º) y 2 de noviembre de 2012 (RJ (casación 2966/09, FJ 4º), entre otras). Como dijimos en la sentencia de 14 de noviembre de 2011 (casación 2921/09, FJ 3º), siguiendo el criterio de la antes citada de 5 de julio de 2011, el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados. No puede admitirse, como pretende la recurrente, que a raíz de una comprobación y, esencialmente, como consecuencia de un cambio en la valoración, efectuado por la Administración, se altere el criterio de imputación de ingresos y gastos por el que voluntariamente había optado el sujeto pasivo. Ninguna incidencia puede tener esa mudanza valorativa sobre el criterio de imputación temporal en su momento elegido".

El motivo, por lo tanto, debe ser desestimado, el recurrente, como razona el TEAC, realizó una opción - no hay prueba alguna de que cometiese error- y no es posible que, con ocasión de una inspección en la que se detecta que se dedujo reinversiones indebidamente, pueda alterar la opción efectuada en su día, al resultarle más beneficiosa».

TERCERO.-

Por lo expuesto, cabe concluir que los sujetos pasivos que reúnan los requisitos necesarios para ello tienen derecho a disfrutar del beneficio fiscal de "**la libertad de amortización**", que es de aplicación optativa o voluntaria; **y, si deciden acogerse** al mismo en una (s) determinada (s) cuantía (s), y así lo hacen en una declaración-autoliquidación, **al hacerlo estarán ejercitando una opción, con las consecuencias que para tal proceder contempla el art. 119.3** de la Ley 58/2003 General Tributaria, de que esa opción no podrán rectificarla con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración; **y lo mismo ocurrirá si** declaran y en la declaración que presenten **deciden no acogerse** al mismo, que esa opción -de no acogerse- no podrán rectificarla con posterioridad salvo que lo hagan en el período reglamentario de declaración.

Aunque, eso sí, si un sujeto pasivo decide en un ejercicio no acoger a "*la libertad de amortización*" determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio; pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos.