

La libertad de amortización y el ejercicio de opciones tributarias.

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Según una reciente **resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 14 de febrero de 2019**, cuando un contribuyente decide aplicar o no el beneficio de la libertad de amortización en un determinado ejercicio, está ejercitando una *“opción tributaria”*.

La cuestión se plantea en un supuesto en el que una sociedad, pudiéndose acoger al beneficio fiscal de la libertad de amortización en un determinado ejercicio, no se la aplicó. Posteriormente, la AEAT inicia un procedimiento de comprobación respecto de ese ejercicio y, con ocasión de la regularización que se lleva a cabo, la sociedad pretende entonces que se aplique dicho beneficio fiscal. El asunto se centra, por tanto, en determinar si estamos ante el ejercicio de una *“opción tributaria”* o si, por el contrario, supone el ejercicio de un derecho del contribuyente. La diferencia entre calificarlo de una u otra forma no es baladí. Si se califica como *“opción”*, la Ley General Tributaria (LGT) establece que las **opciones tributarias** deben ejercitarse, solicitarse o renunciarse, necesariamente con la presentación de una declaración, no siendo posible su rectificación con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración. En cambio, si consideramos que es un **derecho del contribuyente**, se puede ejercitar dentro del plazo de prescripción o caducidad -podría, por tanto, rectificarse habiendo transcurrido el plazo reglamentario de autoliquidación del impuesto e, incluso, ejercitarse con ocasión de un procedimiento de comprobación-.

Para resolver esta cuestión, entiende el TEAC que no puede partirse de la mera distinción semántica entre lo que constituye un *“derecho”* o una *“opción”*, pues **el significado de “opción” entraña en sí mismo el derecho a elegir entre varias alternativas**. A su juicio, la

cuestión debe **clarificarse atendiendo a tres circunstancias** fundamentalmente: cómo se encuentra regulado el beneficio fiscal, qué es y en qué consiste y de qué manera se aplica en la práctica.

I. La regulación del beneficio fiscal:

Del análisis de los preceptos que regulan la libertad de amortización se desprende que se trata de un **beneficio fiscal de aplicación voluntaria**, quedando, por tanto, su aplicación a elección del interesado. Así, en el texto legal se hace referencia a que *“podrá”* aplicarse la libertad de amortización, en lugar de usar *“deberán”* que indicaría obligatoriedad.

II. Su funcionamiento:

Recuerda el TEAC que la libertad de amortización consiste en adelantar la amortización fiscal a la contable, de forma que, se permite la deducción fiscal de una depreciación de unos bienes y/o derechos que aún no se ha producido efectivamente pero que se producirá en un futuro. Este efecto se logra mediante la aplicación de ajustes extracontables, primero negativos, durante los ejercicios en los que el contribuyente se acoja a la libertad de amortización, y posteriormente, positivos, en los ejercicios en los que revierten.

III. Modo de aplicar la libertad de amortización:

La **aplicación del beneficio fiscal** de *“la libertad de amortización”* debe realizarse a través de **ajustes extracontables**. En los ejercicios en los que se aplica el beneficio, el ajuste será negativo, minorando la base imponible del impuesto, la cuota íntegra y, por ende, el importe a ingresar. Ahora bien, estos ajustes extracontables negativos, revertirán en ejercicios posteriores en forma de ajustes positivos, ya que, en esos ejercicios, teniendo 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.

Aunque se trata de ajustes extracontables, por lo que no forman parte de la contabilidad en sentido estricto, lo cierto es que, de alguna manera, lo anterior sí deja reflejo en la contabilidad a través de las denominadas “*diferencias temporarias*”. Por ello, **según el TEAC, cuando se cierra el ejercicio la sociedad ya tiene que haber decidido entre aplicar o no la libertad de amortización** y, en caso de acogerse a ella, la cuantía exacta en la que lo va a hacer. Esta decisión queda, por tanto, reflejada en la contabilidad y en la memoria y afecta al ejercicio en la que se aplica y a los siguientes. En definitiva, según este argumento, la opción que se va a ejercitar al tiempo de autoliquidar el impuesto debe estar ya decidida en el momento del cierre contable del ejercicio. Esto es lo mismo que decir que la opción se está ejercitando en el momento del cierre del ejercicio contable. Por tanto, dado que los administradores de sociedades disponen de un plazo de tres meses, contados desde el cierre del ejercicio social para la formulación de las Cuentas Anuales, se estaría anticipando la decisión sobre el ejercicio de la opción en casi cuatro meses, respecto del plazo de presentación del impuesto, lo que parece contradecir lo establecido en el artículo 119.3 de la LGT respecto a cuándo han de ejercitarse las opciones tributarias.

Los anteriores argumentos llevan al Tribunal a considerar que el beneficio fiscal de la libertad de amortización debe calificarse de “**opción tributaria**”, y como tal debe ejercitarse al tiempo de presentarse la declaración-autoliquidación; el carácter irrevocable que le otorga el art. 119.3 de la LGT impide que dicha elección pueda modificarse posteriormente, salvo que se lleve a cabo en el plazo reglamentario de declaración. En el caso objeto de análisis, esto se traduce en que, si el contribuyente no aplicó la libertad de amortización al presentar la autoliquidación del Impuesto, no puede, posteriormente y con ocasión de un procedimiento de comprobación, pretender aplicarla. Como tampoco podría rectificar su propia autoliquidación, en lo concerniente a este beneficio fiscal, una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración del impuesto.

Adicionalmente, apela el tribunal al respeto a la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la confianza legítima, principios que, según el Tribunal Supremo, “no solo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados”.

Ahora bien, **el hecho de que se haya optado por no aplicar la libertad de amortización respecto de unos bienes o derechos en un determinado ejercicio no impide que se pueda aplicar en ejercicios futuros respecto de esos mismos bienes**. Es decir, la opción ejercitada en un ejercicio opera de forma autónoma sin vincular en absoluto a ejercicios posteriores.

Al margen de lo anterior, que constituye el fondo del asunto, aprovecha el TEAC esta resolución para pronunciarse, o más bien recordar, el tratamiento fiscal que deben recibir algunas de las figuras que podemos encontramos en el ordenamiento tributario. Así, el Régimen Especial de Arrendamiento de Vivienda en el Impuesto sobre Sociedades debe ser tratado como opción tributaria y el de Entidades de Reducida Dimensión como un derecho. También **son opciones tributarias la compensación de bases negativas, el acogimiento al diferimiento por reinversión o la opción por tributación conjunta o individual**. No obstante, acogerse a un régimen especial cuya aplicación haya de calificarse como un derecho, no implica que todos y cada uno de los incentivos que en él se contemplan deban recibir el mismo tratamiento, ya que dentro del propio régimen especial pueden existir figuras que sean “*opciones tributarias*”. Por ejemplo, en el Régimen Especial de Entidades de Reducida Dimensión la compensación de bases imponibles negativas o el acogimiento al diferimiento por reinversión funcionarían como “*opciones*”, aunque el acogimiento al régimen, en sí mismo, debe ser tratado como un derecho del contribuyente.