

LIBERTAD DE AMORTIZACION COMO OPCION

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)

Resolución No. 00/01524/2017/00/00 de fecha 14/02/2019

La libertad de amortización, prevista en los artículos 11.2, 97, 109 y ss. y en la D.A. undécima de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, es una opción y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración. De forma que, si un sujeto pasivo decide en la declaración de 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.

“En el primer párrafo de su alegato, el Director de Inspección señala que: <La cuestión de fondo se centra en determinar si la libertad de amortización es una opción y, en consecuencia, cuándo puede ejercitarse>. Siendo ésta, pues, la cuestión controvertida en el presente recurso.

De entrada, y al hilo de lo que el Director de Inspección expone en su recurso, debe precisarse que el **disfrutar de “la libertad de amortización” no supone disfrutar o incluirse en ningún tipo de régimen especial**; en tal sentido, cualquier sujeto pasivo del impuesto puede -ex. art. 11.2.c) del Texto refundido de la Ley del impuesto (R.D. Leg. 4/2004) (en adelante T.R.)- *amortizar libremente los elementos de su inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo*, acogiéndose con ello a tal libertad de amortización, y sin que tal cosa suponga el acogimiento a régimen tributario especial alguno, pues inequívocamente el art. 47 “Definición”-primero y único del Primer Capítulo “Regímenes tributarios especiales en particular” del Título VII “Regímenes tributarios especiales” del T.R. dispone que:

“1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2. Las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en este título.”

“La libertad de amortización” es un beneficio fiscal.

Según lo dispuesto en el art. 39 del Código de comercio y en los Planes contables de aplicación (el del R.D. 1514/2007, o el de que se trate), 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, lo que determina así un gasto contable que pasa al cierre del ejercicio a la cuenta de “pérdidas y ganancias” y, con ello, al resultado del ejercicio y ahí -ex. art. 10.3 del T.R. y también de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre- a la B.I. del Impuesto sobre Sociedades; frente a esa amortización contable -y con ello “fiscal”- llamémosla usual, **el beneficio fiscal de “la libertad de amortización” supone y consiste** en que la norma fiscal va a admitir la deducción fiscal de una depreciación de los bienes y/o derechos concernidos que todavía no se ha producido efectivamente, aunque se producirá en un futuro: la amortización fiscal se adelanta a la contable.

Beneficio fiscal cuya aplicación debe realizarse a través de ajustes extracontables, primero negativos, que supondrán así aumentar la amortización fiscal -adelantándola- respecto de la contable, que deberán luego revertir si, habiéndose agotado aquélla -la fiscal-, ésta -la contable- deba seguir practicándose, o cuando los bienes o derechos amortizados abandonen el activo porque, por ejemplo, sean enajenados; porque, **para aplicarse el beneficio, lo que no cabe es aumentar los importes de las dotaciones contables** [sentencia del T.S. de 29/05/2004 (Rec. de casación 4413/1999) y reiterado en la de 24/11/2011 (Rec. de casación 6572/2009)]. Las dotaciones contables deben seguir el ritmo que marcan las normas mercantiles y contables, mientras que “la libertad de amortización” es extracontable, puramente “fiscal”; hasta el extremo que hay autores que sostienen, y esas sentencias del T.S. se hacen eco de ello, que “la libertad de amortización” no tiene nada de amortización.

El de *“la libertad de amortización”* es un **beneficio fiscal de honda tradición** en el Impuesto sobre Sociedades español, presente en el régimen general del Impuesto al tiempo de ocurrir los hechos en el art. 11. 2 del T.R. de la Ley del impuesto (R.D. Leg. 4/2004), al que se incorporó desde el art. 11.2 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre; beneficio que estaba ya presente en normas anteriores como el R.D. Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo o en el R.D. Ley 8/1983, de 30 de noviembre, de Reconversión y Reindustrialización, y que lo sigue estando en el actualmente vigente art. 12.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre; y beneficio fiscal que además tiene una especial relevancia en alguno de los regímenes especiales, especialmente en el de *“Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión”* de la Ley del Impuesto (Capítulo XII Título VII del T.R.) y aún en otras normas dentro de la Ley del Impuesto (como la D.A. undécima *“Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo”*, añadida por la Ley 4/2008 y derogada por el R.D. Ley 12/2012), y aún en otras dispersas fuera de él como en el art. 33.3 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Y es un beneficio fiscal aplicable también en sede del I.R.P.F. para los *“rendimientos de actividades económicas”* que, en principio, se determinan -ex. art. 28.1 de la Ley 35/2006- *“según las normas del Impuesto sobre Sociedades”*, y también del I.R.N.R. para los *“establecimientos permanentes”* de entidades no residentes, que determinan sus B.I.'s -ex. art. 18.1 del T.R. del R.D. Leg. 5/2004- *“con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades”*. Donde el beneficio está más amplia y profusamente regulado, y es disfrutado por un mayor número de sujetos pasivos, es en el régimen especial de *“Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión”* (Capítulo XII del Título VII del T.R.) que destina cuatro artículos (109, 110, 111 y 113) a la materia. Al hilo de las referencias normativas que acabamos de hacer, hacemos ver que en lo que sigue, y si nada se especifica en contra, nos referiremos a las normas vigentes al tiempo de ocurrir los hechos causa última de presente recurso, y, por tanto, a las vigentes en el ejercicio 2013, y que cuando así no lo hagamos lo advertiremos oportunamente.

La cuestión que el Director de Inspección somete a este Tribunal es la de <si la libertad de amortización es una opción y, en consecuencia, cuándo puede ejercitarse>; aunque, viendo el pronunciamiento del T.E.A.R. de Cantabria que está en el origen del su recurso, y otros pronunciamientos que de inmediato vamos a recoger, más propiamente sobre lo que este Tribunal ha de fijar criterio al respecto es sobre si aplicar el beneficio de la libertad de amortización es para los sujetos pasivos una opción cuyo ejercicio queda bajo lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003 de que *“Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”*, o si se trata de un derecho que pueden ejercitar al tiempo de autoliquidar el Impuesto, con lo que lo que hagan al respecto quedaría bajo al amparo de lo recogido en el art. 120.3 *“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”*. Eso es lo que hemos de resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Para el T.E.A.R. de Cantabria, ya lo hemos visto (Antecedente de Hecho segundo), <El ajuste por libertad de amortización no es, pues, una "opción" de las que han de ejercitarse necesariamente en la declaración y que se consideran no modificables por aplicación del artículo 119.3, sino que se trata del ejercicio de un derecho, que el sujeto pasivo puede ejercitar dentro del plazo de prescripción o caducidad, pudiendo ejercitarlo en la regularización que en su caso se produzca en el seno de un procedimiento de comprobación. >

Y lo mismo opina el T.E.A.R. de Valencia (resolución de 21/12/2015, nºs: 46/10816/2014 y acumulada):

< La cuestión planteada con respecto al acuerdo de liquidación, se contrae, por tanto, a determinar si la libertad de amortización es una opción a los efectos establecidos en el artículo 119.3 LGT. A juicio de este tribunal, en el presente caso no nos encontramos ante el supuesto de una opción, a que se refiere el precepto mencionado. Las opciones fiscales que han de ejercitarse necesariamente en la declaración tributaria vienen claramente marcadas en la Ley, como en el IRPF la opción por el régimen de estimación directa o por el de estimación objetiva, o la opción por la declaración conjunta o separada, o en el Impuesto sobre Sociedades la opción por el método de cálculo de la base de los pagos fraccionados o por la aplicación de determinados regímenes especiales. Entiende este Tribunal que no se puede equiparar sin más el ejercicio de un derecho al ejercicio de una opción. El ejercicio de la opción tiene carácter obligatorio: no se puede no elegir, pues, si no se ejercita, la norma establece la aplicación del régimen general. El ejercicio de la opción sí está sometido a un plazo riguroso, teniendo carácter irrevocable una vez expirado el plazo de declaración, conforme al artículo 119.3. En cambio, un derecho puede no ejercitarse, sin que el no ejercicio entrañe la pérdida o renuncia del derecho; y, cuando el sujeto pasivo pudo ejercitar una facultad o un derecho y no lo hizo, puede a posteriori, mientras no se haya producido la prescripción o la caducidad del derecho, ejercitarlo, instando la rectificación de su autoliquidación en los términos del artículo 120 de la LGT o, como en el presente caso, ante una determinada propuesta de regularización por parte de la Administración tributaria.

El ajuste por libertad de amortización no es, pues, una “opción” de las que han de ejercitarse necesariamente en la declaración y que se consideran no modificables por aplicación del artículo 119.3, sino que se trata del ejercicio de un derecho, que, como tiene declarado este Tribunal con respecto a la compensación de pérdidas o con respecto a la amortización acelerada, puede ejercitarse, dentro de plazo, cuando el sujeto pasivo tenga por conveniente, pudiendo modificarse en la regularización que, en su caso, se efectúe en fase de comprobación. Debe, por tanto, accederse a lo solicitado por la reclamante.>

En cambio, para el Director de Inspección, “la libertad de amortización” es una opción cuyo ejercicio está regulado por el art. 119.3 de la LGT.

Intentar resolver el tema que nos ocupa con una discusión meramente semántica, sobre si estamos ante “una opción” o “un derecho”, resulta poco fecundo; pues el decir que una entidad que tenga derecho a disfrutar de tal beneficio fiscal puede optar por aplicárselo o no, es ciertamente correcto; como correcto es el decir que la libertad de amortización es una opción que sólo puede ser elegida [con arreglo a Derecho, se entiende] cuando se tenga derecho a disfrutar de tal beneficio fiscal. Y es que, al fin y al cabo, la sexta entrada del término “opción” en el Diccionario de la R.A.E. es: <6. f. Der. Derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico>, en suma en Derecho, una opción es un derecho a elegir ...; con lo que, definitivamente, el problema que nos ocupa no puede solucionarse por la vía de caracterizar el beneficio fiscal de “la libertad de amortización” de “opción” o de “derecho”. El tema que nos ocupa debe resolverse a 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.

El análisis debe hacerse en los términos que hemos expuesto, sin perjuicio de lo cual, en lo que sigue, y por simplificar, diremos que **estamos ante una opción (art. 119.3)** para aquellas figuras cuyo ejercicio quede bajo lo dispuesto en el **art. 119.3** de la Ley 58/2003 o **ante un derecho (art. 120.3)** si su posible ejercicio está amparado por lo recogido en el **art. 120.3**.

Pues bien, como vamos a ir viendo, no hay grandes categorías de uno u otro tipo, hay que ir caso por caso, figura por figura, pues las hay que, aun teniendo entronques comunes, unas recogen opciones (art. 119.3) y otras derechos (art. 120.3).

En el Impuesto sobre Sociedades hay “Regímenes especiales” (Título VII del T.R.) cuya posible aplicación es claramente una opción (art. 119.3), como el de las “Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda” (Capítulo III de ese Título VII), pues una entidad puede dedicarse a esa actividad tributando por el régimen ordinario del impuesto. El acogerse a tal régimen especial, que es voluntario, pues “Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo ...” comienza el art. 53.1, requiere optar por así hacerlo, lo que -ex. art. 53.3- “**La opción por este régimen deberá comunicarse a la Administración tributaria. El régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al régimen**”. Lo expuesto supone que el acogerse a este régimen, que es muy favorable, pues según el art. 54.1: “Tendrá una bonificación del 85 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que”, funciona como una opción (art. 119.3), pues si respecto de un ejercicio no se ha optado en plazo y cumplido lo que ese art. 53.3 dispone, para ese ejercicio ya no cabrá acogerse con posterioridad, como ese propio art. 53.3 recoge.

Sin embargo, en el I. s/ Soc. también hay otros “Regímenes especiales” cuya aplicación no puede tildarse más que de derecho (art. 120.3), como el de “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión” (Capítulo XII del Título VII), que es un régimen ciertamente singular, pues, según el art. 114, sólo por el hecho de cumplir los requisitos establecidos [propriadamente el requisito único del art. 108, que consistente en tener cifra de negocios por debajo del límite previsto], y salvo que de acuerdo con lo previsto en el art. 28 deba tributar a un tipo diferente del general, una entidad tributa aplicando unos tipos impositivos más reducidos; lo que, ya de por sí solo, es un buen incentivo fiscal.

“Artículo 114. Tipo de gravamen.

Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley **tributarán** con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo 30 por 100.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 por 100.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 30 por 100 será la resultante de aplicar a 120.202,41 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuera inferior.”

“Artículo 108. Ámbito de aplicación. Cifra de negocios. [Modificado, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2005, por la Ley 2/2004, de 27 de diciembre].

*1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo **se aplicarán siempre** que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.*

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.”

Los términos de esas dos normas que se han subrayado y resaltado en negrita ponen bien a las claras que no estamos ante un régimen optativo; la normas expuestas prevén que, cuando una empresa es de reducida dimensión, tributa por ese régimen especial y aplica esos tipos impositivos más reducidos sin tener que hacer ni declarar nada para que así sea: sin tener que ejercer ningún tipo de opción o elección, y, por supuesto, sin comprometerse a nada a cambio. Por ello, el acogimiento a este régimen especial funciona como un derecho (art. 120.3); de suerte que aunque una empresa de reducida dimensión aplique en su declaración-autoliquidación en plazo el tipo general del Impuesto (art. 28.1), siempre podrá luego y hasta que concurra la prescripción instar la rectificación de dicha autoliquidación a fin de que se le apliquen los tipos del art. 114.

Además, la menor tributación en ese ejercicio (n) al aplicarse esos tipos más reducidos, para nada va a influir en la tributación de los ejercicios siguientes (n+1 y ss.); ejercicios n+1 y ss. en los que la entidad podrá tributar por esos tipos reducidos si cumple el requisito del art. 108, con independencia de que en el ejercicio (n) lo haya hecho o no.

Y por ello, la menor tributación por la aplicación de los tipos del art. 114 no da lugar a ninguna diferencia ni temporal ni permanente, por lo que, según la Norma de registro y valoración 13.ª “Impuestos sobre beneficios” del P.G.C. (R.D. 1514/2007), ninguna diferencia hay que registrar contablemente.

Por último, y antes de seguir, en los términos expuestos, el de “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión” es un régimen especial cuya aplicación no puede tildarse más que de derecho (art. 120.3 LGT), pero eso no quiere decir que la aplicación de todos los beneficios que el mismo incorpora funcionen como derechos (art. 120.3 GT), pues los hay que son claramente optativos (art. 119.3 LGT).

En el I. s/ Soc. hay figuras que permiten minorar sensiblemente la carga tributaria efectiva, y cuya posible aplicación es claramente una opción (art. 119.3), como la de la “Compensación de bases imponibles negativas” -B.I.N.'s- de periodos anteriores (art. 25 del T.R.); figura que funciona como una opción (art. 119.3), según expuso este Tribunal en su resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013), ratificada, además de por otras, por la de 16/01/2019 (R.G. 6356/2015), que aunque la matiza, la ratifica y aplica.

Y también funcionan como opciones (art. 119.3) el acogimiento al diferimiento por reinversión [STS de 20/04/2012 (Rec. de casación 636/2008) y de 02/10/2018 (Rec. de casación 5417/2010)] o la opción por la tributación “conjunta” o “individual” en el I.R.P.F. [resolución de este T.E.A.C. de 24/05/2002 (R.G. 5471/1998) que reitera el criterio de la de 03/12/1997 (R.G. 8358/1992)].

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 impositivas); 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 2 º), 7 de junio de 2012 (casación 2059/11 , FJ 5 º), 9 de julio de 2012 (casación 1132/10, FJ 2 º) 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”.

El artículo 23 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que:

“1. Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
 - b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
 - c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.
 - d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
 - e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.
2. La reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.

3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.”

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la consultante ha desarrollado un nuevo tratamiento para cierta enfermedad, habiendo obtenido, en el ejercicio 2009, los derechos de exclusividad, en Estados Unidos, por un período de tres años. Posteriormente, la consultante ha suscrito un contrato de cesión de derechos de comercialización con una entidad estadounidense.

Con arreglo a lo anterior, dado que la cesión de los derechos de comercialización del nuevo tratamiento para esa enfermedad quedaría subsumida en el presupuesto de hecho contenido en el apartado 1 del artículo 23 del TRLIS – cesión de derechos sobre informaciones relativas a experiencias científicas-, resultará de aplicación la reducción del 50% respecto de los ingresos derivados del correspondiente contrato de cesión celebrado con la entidad

estadounidense siempre cuando y se cumplan todos y cada uno de los restantes requisitos establecidos en el mencionado precepto.

La consulta original puede revisarse a través del siguiente link:

<https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/01524/2017/00/0/1&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d14%2f02%2f2019%26fh%3d14%2f02%2f2019%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3d%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d>

