



Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección V

Vocalía 12ª, Resolución de 14 Feb. 2019, Rec. 1524/2017

Nº de Recurso: 1524/2017

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Disminuciones de la base imponible. Limitación de la amortización fiscalmente deducible establecida en el art. 7 de la Ley 16/2012. La libertad de amortización es una opción y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración. Si bien, el sujeto pasivo que 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 tal hecho no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos. UNIFICA CRITERIO.

El TEAC estima recurso extraordinario de alzada unificando criterio relativo a la limitación de la amortización fiscalmente deducible establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012.

En la Villa de Madrid, en el **recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio** interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de 22/07/2016, recaída en la reclamación nº 39/00498/2015 en su día interpuesta frente a la desestimación de un recurso de reposición promovido frente a un acuerdo resolutorio derivado de un procedimiento de comprobación limitada-"procedimiento de gestión"- con una liquidación provisional.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1º.- La entidad **XN, S.A.U.** (y en adelante "**X**" o simplemente "la entidad") presentó en plazo declaración-autoliquidación atinente a su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2013, declarando una B.I. de 42.153,59 €, que compensó con B.I.N.'s de períodos anteriores.

2º.- Mediante un requerimiento del 06/11/2014, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cantabria inició cerca de la entidad un procedimiento de comprobación limitada, tendente a <comprobar si, de conformidad con lo reflejado en la declaración del periodo anterior y según la normativa vigente, debió consignarse disminución en la base imponible por la limitación de la amortización fiscalmente deducible establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012>.

3º.- La entidad contestó a ese requerimiento manifestando <que no ha efectuado ninguna corrección al resultado contable, como consecuencia de lo dispuesto en el arto 7 de la Ley 16/2012, dado que la limitación del 70% allí recogida ha sido efectuada expresamente en el cálculo de la amortización contable, al haber aplicado tipos de amortización inferiores a los que se establecen como máximos en las Tablas de



Amortización recogidas en el Anexo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio>.

4º.- El 18/12/2014 esa Unidad de Gestión de Cantabria emitió a la entidad una notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, que incorporaba un ajuste positivo de 24.992,33 € al resultado contable, correspondiente al 30 por ciento de las amortizaciones fiscalmente deducidas (83.307,74 €); aunque en la liquidación propuesta la B.I. se aumentaba en 83.307,74 €, con lo que la B.I. "comprobada" ascendería a 125.461,33 €, que se compensaría con B.I.N.'s de periodos anteriores.

5º.- En ese trámite, el 30/12/2014 la entidad presentó un escrito de alegaciones en el que, además de denunciar el error de que el aumento de B.I. era por la totalidad de la amortización practicada (83.307,74 €) en lugar por el del ajuste (sólo 24.992,33 €), expresó lo siguiente:

< TERCERA.- Por otra parte, y en relación con los bienes que gozan de libertad de amortización, manifestar que, según establecía la derogada Disp. Adic. Undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, "la deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias".

Según se aprecia en el cuadro de amortización facilitado a la Administración, la suma de los valores contables de estos bienes ascendía a 15.604,22 euros, habiendo sido aplicada una amortización, siguiendo el criterio de restringirla en el 30%, por importe de 10.922,95 euros. En consecuencia, esta parte estima que podría ser efectuado un ajuste, en este caso negativo, al resultado contable, por importe de 4.681,27 euros. >

6º.- El 27/01/2015 el Inspector Regional de Cantabria dictó un acto de liquidación provisional con el que finalizó ese procedimiento de comprobación limitada.

Acto de liquidación en el que, sin perjuicio de admitir lo alegado por la entidad de que el aumento de la B.I. fruto del ajuste debía ser sólo de 24.992,33 € (y no de 83.307,74 €), desestimó la otra pretensión que la entidad había efectuado en sus alegaciones, lo que motivó como sigue:

< En segundo lugar el contribuyente manifiesta que para determinados bienes cuyos valores contables asciende a 15.604,22 euros, podría haberse acogido a la libertad de amortización por lo que podría haber efectuado un ajuste negativo al resultado contable por importe de 4.681,27 euros.

Señalar en tal sentido que el contribuyente no se acogió en el momento de presentar su declaración del impuesto sobre sociedades a este beneficio fiscal de libertad de amortización.

Al respecto la Audiencia Nacional en sentencias de 8 de Octubre de 2009 y 30 de septiembre de 2009 ya se ha pronunciado al respecto señalando que "no habiéndose acogido la entidad al beneficio fiscal de la libertad de amortización en el momento de presentar su declaración no cabe aceptar su aplicación con posterioridad para amparar así la deducción de los excesos de amortización registrados y puestos de manifiesto por la Inspección". Por ello, ha desestimarse la presente alegación. >

7º.- Frente a ese acto de liquidación la entidad presentó el 27/02/2015 un "recurso de reposición" en el que por lo que aquí interesa adujo que:

< En cuanto a los bienes que gozan de libertad de amortización por haber sido adquiridos entre el 1 de Enero de 2011 y el 31 de Marzo de 2012, tampoco puede compartir el criterio de la Administración al no estimar la alegación planteada en el sentido de reducir el pretendido ajuste al resultado contable, pues la derogada Disposición Adicional Undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establecía en su punto 1. que "... podrán ser amortizadas libremente. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias".



En la disposición Transitoria Trigesimoséptima introducida por el Real Decreto Ley 12/2012 se disponía que durante los ejercicios 2012 y 2013, las cantidades pendientes de aplicar podrían serlo con el límite del 40% de la base imponible previa a su aplicación, límite éste que queda respetado. >

8º.- Recurso de reposición que el Inspector Regional de Cantabria desestimó mediante un acuerdo de 09/03/2015, que, en lo que aquí nos ocupa, motivó como sigue:

< Que no comparte el criterio de la Administración en relación a los bienes susceptibles de acogerse a Libertad de Amortización.

En tal sentido señalar lo ya expuesto en la motivación contenida en la liquidación practicada: dado que el contribuyente no se acogió en el momento de presentar su declaración del impuesto sobre sociedades al beneficio fiscal de libertad de amortización no cabe aceptar su aplicación con posterioridad para amparar así la deducción de los excesos de amortización registrados y puestos de manifiesto por la Inspección (Audiencia Nacional en sentencias de 8 de Octubre de 2009 y 30 de septiembre de 2009). >

9º.- Frente a tal desestimación de su reposición, la entidad interpuso el 10/04/2015 reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Cantabria (reclamación nº. 39/00498/2015), en la que alegó que:

< PRIMERA.- No pudiendo compartir los criterios evacuados por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cantabria, en su resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por esta parte, desea ratificarse expresamente en todas las alegaciones contenidas en el mismo, las cuales se dan aquí por reproducidas, en evitación de inútiles repeticiones. >

SEGUNDO.- Mediante una resolución de 22/072016, el T.E.A.R. de Cantabria estimó parcialmente esa reclamación nº. 39/00498/2015 interpuesta por la entidad, razonando en lo aquí relevante que:

< CUARTO.- Respecto de aquellos bienes susceptibles de amortizarse libremente, el Art. 7 de la Ley 16/2012, establece expresamente que la limitación de la deducción de los gastos por amortización es aplicable respecto de los supuestos establecidos en el TRLIS Art. 11.1 Y 4, luego no resulta aplicable a los supuestos establecidos en el Art. 11.2, es decir, a los supuestos de libertad de amortización.

El régimen fiscal de libertad de amortización permite computar a efectos fiscales una amortización superior a la depreciación efectiva contabilizada en el ejercicio, que se habrá calculado teniendo en cuenta su vida útil. Desde un punto de vista práctico, para determinar la Base Imponible del Impuesto, el sujeto pasivo deberá efectuar, sobre el resultado contable, un ajuste extracontable negativo por el importe del exceso de la amortización fiscal sobre la contable. Es éste de los pocos supuestos en los que se permite la deducibilidad fiscal de un gasto que no ha sido contabilizado. Dicho exceso de amortización revierte posteriormente a la Base Imponible, mediante la realización de ajustes positivos, en aquellos ejercicios en los que, estando totalmente amortizado el elemento a efectos fiscales no lo esté a efectos contables, en cuyo caso la amortización contabilizada no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

En el presente caso, el sujeto pasivo no aplicó en su declaración del impuesto el régimen de libertad de amortización, sino que fue en el curso del procedimiento de comprobación, y concretamente en la fase de trámite de alegaciones y propuesta de liquidación, que el sujeto pasivo, solicitó la realización de un ajuste extracontable negativo por el importe del exceso de la amortización fiscal sobre la contable, con la finalidad de que el aumento de la base imponible puesto de manifiesto por la Unidad Regional, fuera parcialmente absorbido por el remanente de Libertad de Amortización no aplicada.

La Oficina gestora por su parte, desestima la pretensión de la entidad interesada, considerando que la aplicación del régimen de libertad de amortización se trata de una opción, que debe ser manifestada al



momento de presentar la declaración, o incluso dentro del plazo legalmente establecido para la presentación de la declaración.

Se trata en este punto de determinar si la amortización acelerada constituye una opción, a los efectos del Art. 119.3 de la LGT, que establece 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 por el contrario se trata del ejercicio del derecho a la aplicación de un beneficio fiscal. Y a criterio de este Tribunal, en el presente caso, no nos encontramos ante el ejercicio de una opción, a que se refiere el artículo 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 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 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.

En base a lo anteriormente expuesto, considera este Tribunal no ajustado a derecho el Acuerdo administrativo en este apartado, que deberá anularse, y sustituirse por otro dictado al amparo de lo dispuesto en la presente resolución.>

TERCERO.- Frente a dicha resolución del T.E.A.R., el Director del Departamento de Inspección de la A.E.A.T. interpuso el 19/12/2016 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al considerar que <La libertad de amortización es una opción>.

Una vez que se le puso de manifiesto el expediente, el Director de Inspección formuló las alegaciones siguientes:

< PRIMERO.- La cuestión de fondo se centra en determinar si la libertad de amortización es una opción y, en consecuencia, cuándo puede ejercitarse.

Tal y como se deriva del expediente, en este caso, el contribuyente no aplicó en su declaración del impuesto el régimen de libertad de amortización. En el seno de un procedimiento de comprobación realizado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas se detectó que en la declaración no se había aplicado la corrección al resultado contable del 30% derivado de la limitación temporal de la amortización consecuencia de la aplicación de un arto 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la



actividad económica. Es en el trámite de alegaciones cuando el contribuyente manifiesta que para determinados bienes podría haberse acogido a la libertad de amortización por lo que podría haber efectuado un ajuste negativo al resultado contable.

La Oficina gestora desestimó la pretensión de la entidad interesada, considerando que la aplicación del régimen de libertad de amortización es una opción, que debe ser manifestada al momento de presentar la declaración, o incluso dentro del plazo legalmente establecido para la presentación de la declaración.

El TEAR entiende que "no nos encontramos"

Este Centro Directivo no comparte la opinión del TEAR. El concepto de opción no está definido en la normativa tributaria, si bien los diferentes supuestos de opciones recogidos en la misma permiten delimitar sus rasgos fundamentales. Así, el ejercicio de una opción tributaria implica que el obligado tributario, de forma voluntaria, opta por beneficiarse de un régimen tributario diferente de aquel que sería aplicable con carácter general, debiendo adoptar los actos necesarios para dejar patente el ejercicio de tal opción dentro del plazo de autoliquidación del Impuesto en el que se aplique. Se trata por tanto de supuestos en los que el contribuyente puede elegir, entre dos regímenes tributarios diferentes, cuál es el más adecuado a sus circunstancias, derivándose de su ejercicio un conjunto de obligaciones o cargas que, en definitiva, constituyen el presupuesto de la adquisición de una ventaja o beneficio fiscal.

Directamente relacionada con la naturaleza de la opción ejercitada está la imposibilidad de su rectificación una vez finalizado el plazo de declaración del Impuesto en cuestión, exigencia que para una parte de la doctrina se fundamenta en el principio de seguridad jurídica, con el objeto de evitar que como consecuencia de cambios posteriores en las circunstancias aplicables se modifique a posteriori el régimen de tributación elegido. Así, por ejemplo, la imposibilidad de rectificar la opción de aplicar el criterio de operaciones a plazo en el Impuesto sobre Sociedades permite determinar con certeza a qué periodo deben imputarse los rendimientos de una operación, sin que ello quede a la discreción del mismo mediante la modificación a posteriori de la opción ejercitada. De la misma forma, la opción por la aplicación de la libertad de amortización impide posteriormente su rectificación, modificando los gastos deducibles de periodos posteriores, al igual que la renuncia al método de estimación objetiva impide la utilización del régimen de módulos si se constata un ahorro tributario respecto a la aplicación del método de estimación directa. En definitiva, la imposibilidad de modificar las opciones ejercidas encuentra su justificación en la seguridad jurídica en la medida en que impiden que el régimen tributario aplicable a una operación o situación concreta no quede al amparo de la voluntad que en cada momento tenga el obligado tributario. De esta manera, la coordinación entre lo dispuesto en los artículos 119.3 de la Ley General Tributaria y el derecho a la rectificación de autoliquidaciones a que se refiere el artículo 120.3 de la misma norma se basa en que sendos preceptos se aplican sobre situaciones distintas, constituyendo el régimen de opciones una excepción que entendemos debe ser interpretada en sus estrictos términos.

También existen autores que, con base en diversos pronunciamientos de Tribunales Superiores de Justicia, fundamentan en la doctrina de los actos propios la imposibilidad de rectificar las opciones tributarias ejercidas. No obstante, al igual que se señalaba en el párrafo anterior, la necesaria coexistencia del régimen de opciones con lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria impide entender que no pueda rectificarse ninguna actuación del obligado tributario, debiendo tenerse en cuenta a estos efectos que, en opinión del Tribunal Supremo, la doctrina de los actos propios sólo es predicable respecto de aquellos actos destinados a crear, modificar o extinguir algún derecho, definiendo una situación jurídica y con eficacia en sí mismos para producir un efecto jurídico. En consecuencia, sólo en el caso de que el contribuyente constituya el régimen tributario aplicable como consecuencia del ejercicio de una opción, el mismo no podrá ser rectificado posteriormente.



De acuerdo con lo anterior, resulta claro que la libertad de amortización constituye una opción, no revocable posteriormente. Así, ha sido señalado por los tribunales. La AN en sentencia de 8 de octubre de 2009 (Rec. 148/2006) [En el mismo sentido, SAN 30 de septiembre de 2009, ratificada por Sentencia del TS de 24 de noviembre de 2011, Rec. 6572/2009] se pronunció en contra del acogimiento a la libertad de amortización en un momento posterior al de la declaración en el Fundamento de Derecho Tercero, en los siguientes términos *"la Sala no puede sino ratificar la conclusión recogida en la resolución recurrida, de que dicha inversión no puede aún acogerse por esta razón a la libertad de amortización y que no habiéndose acogido la entidad al beneficio fiscal de la libertad de amortización en el momento de presentar su declaración, no cabe aceptar su aplicación con posterioridad para amparar así la deducción de los excesos de amortización registrados y puestos de manifiesto por la Inspección, procediendo, por tanto, confirmar el ajuste practicado en este punto"*. Esta sentencia fue ratificada por el TS en sentencia de 24 de noviembre de 2011 (Rec. 6066/2009) con el siguiente tenor *"el motivo debe desestimarse por la simple razón de que la recurrente no se acogió al sistema de libertad de amortización, llevando a cabo los ajustes extra contables a que antes nos hemos referido, sino que las dotaciones de amortización se registraron en contabilidad, tomando como base para la aplicación de los coeficientes previstos en el artículo 3.1 del Real Decreto 537/1997, un porcentaje superior al máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas"*

En conclusión, entendemos que la libertad de amortización es una opción que debe ejercitarse en el momento de presentar la declaración. Así, no se puede permitir que el obligado tributario modifique su opción y aplique la libertad de amortización, máxime cuando lo hace para compensar parte del ajuste que se está practicando en el seno de una comprobación por haber incumplido la limitación temporal a las amortizaciones fijada por el arto 7 de la Ley 16/2012.

En virtud de lo expuesto, esta Dirección SOLICITA del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en el Fundamento de Derecho Primero y fije como criterio que la libertad de amortización es una opción y sólo puede ejercitarse en el tiempo de presentarse la declaración. >

CUARTO.- Del presente recurso también se dio traslado a la entidad **X**, que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) la que en el plazo que le fue conferido, y según dijo en evitación de inútiles repeticiones, se ratificó en todas sus alegaciones para el "recurso de reposición" y para la "reclamación económico-administrativa" que en su momento interpuso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Visto lo dispuesto en el art. 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que, en consecuencia, se admite y resuelve.

SEGUNDO.- 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 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, n^{os}: 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 58/2003o **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 comuniquen 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 minorra la B.I. del Impuesto, con lo que minorra 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 impondibles); 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.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el presente **recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio** promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA A.E.A.T.,

acuerda:

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

La libertad de amortización 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.