

La llibertat d'amortització i l'exercici d'opcions tributàries

Segons una recent resolució del Tribunal Econòmic-administratiu Central (*TEAC), de 14 de febrer de 2019, quan un contribuent decideix aplicar o no el benefici de la llibertat d'amortització en un determinat exercici, està exercitant una “opció tributària”.

La qüestió es planteja en un supòsit en el qual una societat, podent-se acollir al benefici fiscal de la llibertat d'amortització en un determinat exercici, no la va aplicar. Posteriorment, la AEAT inicia un procediment de comprovació respecte d'aquest exercici i, en ocasió de la regularització que es duu a terme, la societat pretén llavors que s'apliqui aquest benefici fiscal. L'assumpte se centra, per tant, a determinar si estem davant l'exercici d'una “opció tributària” o si, per contra, suposa l'exercici d'un dret del contribuent. La diferència entre qualificar-ho de l'una o l'altra forma no és fútil.

Si es qualifica com a “opció”, la Llei General Tributària (LGT) estableix que les opcions tributàries han d'exercitar-se, sol·licitar-se o renunciar-se, necessàriament amb la presentació d'una declaració, no sent possible la seva rectificació amb posterioritat a aquest moment, tret que la rectificació es presenti en el període reglamentari de declaració. En canvi, si considerem que és un dret del contribuent, es pot exercitar dins del termini de prescripció o caducitat, -podria, per tant, rectificar-se havent transcorregut el termini reglamentari d'autoliquidació de l'impost i, fins i tot, exercitar-se en ocasió d'un procediment de comprovació-.

Per a resoldre aquesta qüestió, entén el TEAC que no es pot partir de la mera distinció semàntica entre el que constitueix un “dret” o una “opció”, perquè el significat de “opció” comporta en si mateix el dret a triar entre diverses alternatives. Al seu judici, la qüestió ha d'aclarir-se atenent tres circumstàncies fonamentalment: com es troba regulat el benefici fiscal, què és i en què consisteix i de quina manera s'aplica en la pràctica.

(I) La regulació del benefici fiscal:

De l'anàlisi dels preceptes que regulen la llibertat d'amortització es desprèn que es tracta d'un benefici fiscal d'aplicació voluntària, quedant, per tant, la seva aplicació a elecció de l'interessat. Així, en el text legal es fa referència al fet que “podrà” aplicar-se la llibertat d'amortització, en lloc d'usar “deuran” que indicaria obligatorietat.

(II) El seu funcionament:

Recorda el TEAC que la llibertat d'amortització consisteix a avançar l'amortització fiscal a la comptable, de manera que, es permet la deducció fiscal d'una depreciació d'uns béns i/o drets que encara no s'ha produït efectivament però que es produirà en un futur. Aquest efecte s'aconsegueix mitjançant l'aplicació d'ajustos *extracontables, primer negatius, durant els exercicis en els quals el contribuïent s'acull a la llibertat d'amortització, i posteriorment, positius, en els exercicis en els quals reverteixen.

(III) Manera d'aplicar la llibertat d'amortització:

L'aplicació del benefici fiscal de "la llibertat d'amortització" ha de realitzar-se a través d'ajustos *extracontables. En els exercicis en els quals s'aplica el benefici, l'ajust serà negatiu, minorant la base imposable de l'impost, la quota íntegra i, per tant, l'import a ingressar. Ara bé, aquests ajustos *extracontables negatius, revertiran en exercicis posteriors en forma d'ajustos positius, ja que, en aquests exercicis, tenint una despesa comptable d'amortització, aquesta ja no serà fiscalment deduïble -per la reversió del benefici-, i això suposarà que l'impost a pagar serà superior al que correspondria en funció del pur resultat comptable d'aquest exercici.

Encara que es tracta d'ajustos *extracontables, per la qual cosa no formen part de la comptabilitat en sentit estricte, la veritat és que, d'alguna manera, l'anterior sí que deixa reflex en la comptabilitat a través de les denominades "diferències temporals". Per això, segons el TEAC, quan es tanca l'exercici la societat ja ha d'haver decidit entre aplicar o no la llibertat d'amortització i, en cas d'acollir-se a ella, la quantia exacta en la qual ho farà. Aquesta decisió queda, per tant, reflectida en la comptabilitat i en la memòria i afecta a l'exercici en la qual s'aplica i als següents. En definitiva, segons aquest argument, l'opció que s'exercitarà al temps d'autoliquidar l'impost ha d'estar ja decidida en el moment del tancament comptable de l'exercici.

Això és el mateix que dir que l'opció s'està exercitant en el moment del tancament de l'exercici comptable. Per tant, atès que els administradors de societats disposen d'un termini

de tres mesos, comptats des del tancament de l'exercici social per a la formulació dels Comptes Anuals, s'estaria anticipant la decisió sobre l'exercici de l'opció en gairebé quatre mesos, respecte del termini de presentació de l'impost, la qual cosa sembla contradir el que s'estableix en l'article 119.3 de la LGT respecte a quan han d'exercitar-se les opcions tributàries.

Els anteriors arguments porten al Tribunal a considerar que el benefici fiscal de la llibertat d'amortització ha de qualificar-se de "opció tributària", i consegüentment ha d'exercitar-se al temps de presentar-se la declaració-autoliquidació; el caràcter irrevocable que li atorga l'art. 119.3 de la LGT impedeix que aquesta elecció pugui modificar-se posteriorment, tret que es dugui a terme en el termini reglamentari de declaració. En el cas objecte d'anàlisi, això es tradueix que, si el contribuïent no va aplicar la llibertat d'amortització en presentar l'autoliquidació de l'Impost, no pot, posteriorment i en ocasió d'un procediment de comprovació, pretendre aplicar-la. Com tampoc podria rectificar la seva pròpia autoliquidació, pel que concerneix aquest benefici fiscal, una vegada transcorregut el termini reglamentari de declaració de l'impost.

Addicionalment, apel·la el tribunal al respecte a la seguretat jurídica, la vinculació als propis actes i la preservació de la confiança legítima, principis que, segons el Tribunal Suprem, "no només són exigibles en l'actuació de l'Administració tributària, també han de demandar-se als administrats".

Ara bé, el fet que s'hagi optat per no aplicar la llibertat d'amortització respecte d'uns béns o drets en un determinat exercici no impedeix que es pugui aplicar en exercicis futurs respecte d'aquests mateixos béns. És a dir, l'opció exercitada en un exercici opera de forma autònoma sense vincular en absolut a exercicis posteriors.

Al marge de l'anterior, que constitueix el fons de l'assumpte, aprofita el TEAC aquesta resolució per a pronunciar-se, o més aviat recordar, el tractament fiscal que han de rebre algunes de les figures que podem trobar en l'ordenament tributari. Així, el Règim Especial d'Arrendament d'Habitatge en l'Impost de societats ha de ser tractat com a opció tributària i el d'Entitats de Reduïda Dimensió com un dret. També són opcions tributàries la compensació de bases negatives, l'acolliment al diferiment per reinversió o l'opció per tributació conjunta o individual. No obstant això, acollir-se a un règim especial l'aplicació del qual hagi de qualificar-se com un dret, no implica que tots i cadascun dels incentius que en

ell es contemplen hagin de rebre el mateix tractament, ja que dins del propi règim especial poden existir figures que siguin "opcions tributàries". Per exemple, en el Règim Especial d'Entitats de Reduïda Dimensió la compensació de bases imposables negatives o l'acolliment al diferiment per reinversió funcionariem com a "opcions", encara que l'acolliment al règim, en si mateix, ha de ser tractat com un dret del contribuent.