

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088925

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 7110/2021

#### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Requisitos para formar grupo. Límites de la irrevocabilidad de las opciones tributarias. Cláusula "rebus sic stantibus".** La irrevocabilidad de las opciones tributarias debe interpretarse y entenderse "rebus sic stantibus", es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. Ahora bien, en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico -esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación-.

En el caso que aquí se plantea, tras la presentación por la entidad de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (IS) como entidad dependiente dentro del régimen de consolidación fiscal, siendo la base imponible del Grupo negativa -razón por la cual no aplicó el incentivo fiscal de libertad de amortización-, y concluido el plazo reglamentario de presentación de declaraciones, la actora quedó excluida del Grupo de consolidación fiscal con efectos retroactivos por aplicación del mandato legal del art. 58.4.d) de la Ley 27/2014 (Ley IS), por lo que pasó a tributar en régimen individual.

En aplicación de las reglas de tributación individual la base imponible de la entidad pasó a ser positiva, siendo ésta la razón por la que solicitó la aplicación del incentivo fiscal de libertad de amortización.

Resulta indudable que se produce un cambio sustancial en las circunstancias en base a las cuales la entidad reclamante adoptó inicialmente la decisión de no optar por la libertad de amortización. En aplicación del art. 58.4.d) de la Ley 27/2014 (Ley IS) cambia su régimen tributario al ser excluida del grupo, lo que tiene como consecuencia que surja una base imponible positiva, resultando razonable que se otorgue al contribuyente la posibilidad de optar nuevamente por aplicar la libertad de amortización, ya que precisamente este cambio en el régimen tributario aplicable afecta de forma fundamental a tal decisión, al sí existir ahora una renta positiva en la base imponible que puede ser minorada o incluso anulada mediante la aplicación del citado incentivo fiscal. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 26, 58 y 102.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), disp. adic. 11<sup>a</sup>.  
RDLeg. 1/2010 (TR LSC), art. 363.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 119.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.  
Constitución Española, art. 31.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Con fecha 15 de enero de 2021 la entidad **XZ SA** presentó solicitudes que dieron lugar al inicio de dos procedimientos de solicitud de rectificación de autoliquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos 2016 y 2017 tramitados por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía.

Con fechas 21 de julio de 2017 y 24 de julio de 2018, respectivamente, **XZ SA** presentó autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) de los ejercicios 2016 y 2017 como entidad dependiente del grupo de consolidación fiscal 0002/97, por lo que de tal declaración no resultaba cantidad a ingresar o devolver.

Como consecuencia de las reestructuraciones producidas en el grupo mercantil desde el ejercicio 2015, la formulación y aprobación de las cuentas anuales de las sociedades del grupo se efectuó con posterioridad a la presentación de las declaraciones originales del Impuesto sobre Sociedades.

Una vez presentada la autoliquidación para los ejercicios 2016 y 2017 quedó patente que la sociedad debía quedar excluida del grupo fiscal con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2016 por estar dos ejercicios consecutivos en causa de disolución en base al artículo 58.4.d) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por ello, en fecha 23 de julio de 2019, **XZ SA** presentó sendas declaraciones complementarias del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016 y 2017 tributando en régimen individual junto con un escrito aclaratorio de las razones de tal presentación, resultando una cuota a devolver de 14,55 euros para el ejercicio 2016 y una cuota 0 para el ejercicio 2017.

Mediante sendos escritos de fecha 22 de julio de 2020 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía comunicó a **XZ SA** la improcedencia de las declaraciones complementarias presentadas, señalando que si la pretensión del contribuyente era rectificar las declaraciones inicialmente presentadas debía instar el inicio de un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación.

En cumplimiento de esta Comunicación **XZ SA** presentó en fecha 15 de enero de 2021 sendos escritos solicitando la rectificación de las autoliquidaciones presentadas para los periodos impositivos 2015 y 2016 en los mismos términos que las complementarias anteriores.

Para ambos periodos impositivos, la sociedad solicitaba dos ajustes respecto al modelo 200 presentado dentro del plazo reglamentario de declaración:

- Un ajuste extracontable negativo por libertad de amortización que no fue aplicado inicialmente, ya que al tributar en régimen de consolidación fiscal tuvo en cuenta que el grupo generaba bases imponibles negativas, deseando su aplicación al pasar a tributar en régimen individual.
- Un ajuste extracontable positivo ya que el cálculo del límite previsto en el artículo 16 LIS debía referirse sólo a la propia entidad y no al grupo, disminuyendo los gastos financieros netos que serían fiscalmente deducibles. Adicionalmente, en el ejercicio 2017 solicita la inclusión de un ajuste extracontable positivo en base imponible de 1.330.996,82 euros debido a que se modifica por el auditor de cuentas la consideración de un importe anteriormente recogido como amortización a deterioro, por lo que pasa a ser no deducible en el impuesto.

### Segundo.

En fecha 31 de agosto de 2021 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía notificó sendos Acuerdos de resolución con el siguiente contenido:

- Se desestima la solicitud de ajuste negativo por aplicación de la libertad de amortización al considerar que se trataba de una opción tributaria que la sociedad debería haber ejercitado al presentar su declaración originaria, aún cuando fue presentada bajo el régimen de consolidación fiscal. Además, se considera que no queda debidamente acreditado ni justificado el ajuste a efectuar.

- Se acuerda la procedencia del aumento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por el cambio en el límite de la deducibilidad de los gastos financieros netos.

No obstante, al no aceptar la rectificación del ajuste negativo de la libertad de amortización por lo anteriormente expuesto, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía no dicta liquidación alguna ya que no resultaría procedente en el marco de un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación, señalando que lo propio sería la presentación de una declaración complementaria por dichas obligaciones tributarias.

- Para el ejercicio 2017, respecto al ajuste de la recalificación de la amortización a deterioro, el contribuyente solicitó en el escrito de alegaciones posterior a la propuesta que no se tuviese como solicitado, por lo que la resolución no resuelve sobre tal cuestión.

### Tercero.

Disconforme **XZ SA** con las resoluciones de las solicitudes de rectificación de autoliquidación interpuso con fecha 30 de septiembre de 2021 ante este TEAC las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-07110-2021	30/09/2021	01/10/2021
00-07118-2021	30/09/2021	02/10/2021

El escrito de alegaciones solicita se reconozca el derecho a aplicar la libertad de amortización en base a los siguientes argumentos:

- La libertad de amortización constituye un derecho del contribuyente, no una opción tributaria.

- Subsidiariamente, en caso de que se considere la libertad de amortización como una opción tributaria, se produce una modificación sustancial de la circunstancias que permite la revocación de la opción inicialmente ejercitada.
- Subsidiariamente a las anteriores, la autoliquidación complementaria presentada no fue extemporánea, ya que ante la exclusión del grupo fiscal surge un nuevo plazo de declaración en periodo voluntario.
- Aplicación del principio de reconducción administrativa, debiendo la Administración haber resuelto directamente una vez presentada la autoliquidación complementaria sin necesidad de que se instase expresamente a presentar solicitudes que iniciasen un procedimiento de rectificación de autoliquidación.
- La pretensión formulada está suficientemente justificada en base a la documentación entregada junto con las solicitudes de rectificación, aportando documentación adicional en las presentes reclamaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de la resoluciones impugnadas dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente a las mismas.

### CUARTO.- Sobre la competencia o no del Órgano Gestor.-

Como cuestión prioritaria a cualquier otra este Tribunal debe pronunciarse acerca de la competencia o no del Órgano gestor para realizar comprobación de entidad acogida a un régimen especial como es el de entidades de reducida dimensión.

Y acerca de esta cuestión se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 04-10-2022 (RG 5693/21) en los términos siguientes:

<<CUARTO.- En lo que aquí nos ocupa, el interesado alega la incompetencia del órgano de gestión tributaria para la comprobación de los regímenes tributarios especiales; pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23/03/2021 (rec nº 3688/2019), también alegada por el interesado, analiza las facultades de comprobación de los órganos de gestión en relación con la fiscalidad de las denominadas entidades parcialmente exentas, en los términos en que estas son enumeradas en el artículo 9.3 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

La cuestión a dilucidar se basa en la interpretación del artículo 141.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el que se dispone que, dentro de las facultades de la inspección de los tributos, se encuentran las siguientes:

<<Artículo 141. La inspección tributaria.

La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

(...)

e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, **así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.**

(...)>>

De este modo, se debate si la diferencia de las facultades de comprobación que ostenta un órgano de gestión tributaria y un órgano de inspección radican de un modo objetivo exclusivamente en los medios de los que dispone uno y otro, estando vedados determinados medios para los órganos de gestión, de modo que si utiliza alguno de ellos supondría un vicio por incompetencia, o bien, por el contrario, existe una reserva legal para los órganos de inspección, siendo estos quienes deben llevar a cabo la comprobación de los regímenes tributarios especiales.

Y al respecto dice la STS de 23-03-2021 (rec. nº. 3688/2019) por lo que aquí interesa:

<<1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 21 de noviembre de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si, en interpretación del artículo 141.e) LGT , la diferencia de facultades entre la comprobación que puede llevar a cabo un órgano de gestión tributaria y uno de Inspección radica, únicamente, desde una vertiente puramente objetiva, en la naturaleza de los medios que para tal fin pueden utilizar uno u otro órgano, de modo que, sólo cuando el órgano gestor precise, para la regularización, utilizar alguno de los medios que le están vedados, existiría un vicio de incompetencia; o, por el contrario, hay una reserva legal específica para que sean los órganos de la inspección los únicos competentes para ejercer las funciones administrativas, dentro del procedimiento de inspección en que se inserta tal artículo, **dirigidas a la aplicación de regímenes tributarios especiales**, como es el caso, en virtud de una *lex specialis* de preferente aplicación sobre la regla común [...]"

(...)

2. Pues bien, en necesario precisar, a tal efecto, que la Ley General Tributaria, en el artículo 141, que lleva por significativa rúbrica "La inspección tributaria" -sistemáticamente ubicado en el Capítulo IV - "actuaciones y procedimiento de inspección", dentro, a su vez del del Título III, sobre "la aplicación de los tributos", efectúa una reserva legal para la comprobación de estas entidades parcialmente exentas -e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para **la aplicación de regímenes tributarios especiales**- entre las que se encuentran los que singularizan a los colegios profesionales...;

(...;)

3. Hay que significar que la reserva legal que contiene la letra e) del artículo 141 transcrito, que resulta cuestionada en su alcance por la Administración recurrente, no se limita a la comprobación fiscal de los colegios profesionales, ni siquiera al más amplio elenco de las entidades parcialmente exentas que como tales, y con gran amplitud, enumera el artículo 9.3 del TRLIS -entre las cuales figura recogida *expressis verbis* la referencia a tales colegios-, sino que alcanza a una realidad extraordinariamente más amplia y comprensiva, la de aplicación de los regímenes tributarios especiales que, a los efectos del impuesto sobre sociedades, son los que se enuncian en el Título VII del TRLIS, precisamente bajo la rúbrica de "regímenes tributarios especiales" (artículos 47 a 129 de la Ley, más de la mitad de su articulado).

(...)

6. La sentencia aquí recurrida, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (con sede en Valladolid), fundamenta del siguiente modo, literalmente transcrito, la estimación del recurso entablado por el Colegio demandante - Colegio Oficial de Peritos e Ingenieros Técnicos de Valladolid- (F.J. 3º):

"(...)

Para resolver esta cuestión debe considerarse que, conforme establece el artículo 141.e) de la Ley General Tributaria , "La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...;) [L]a comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.". Por lo tanto, las funciones administrativas dirigidas a la aplicación de regímenes tributarios especiales corresponden expresamente a la Inspección Tributaria y no al Departamento de Gestión, por expresa regulación legal y conforme al principio *inclusio unius, exclusio alterius*.

Por otra parte, según el artículo 47 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable *ratione temporis*, al caso enjuiciado, "1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los



contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate... 2.

Las normas contenidas en este título se aplicarán, con carácter preferente, respecto de las previstas en el resto de títulos de esta Ley, que tendrán carácter supletorio." Este precepto inicia la regulación del Título VII, y dentro del mismo se halla el capítulo XV, donde, bajo la rúbrica de "Régimen de entidades parcialmente exentas" el artículo 120, referido al ámbito de aplicación, establece que, "El presente régimen se aplicará a las entidades a que se refiere el artículo 9, apartado 3, de esta ley.". Según el precepto de remisión, en su letra "c)", "Estarán parcialmente exentos del impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta ley: (...) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.". Por lo tanto, de este conjunto de normas se sigue que incumbía a la Inspección Tributaria el conjunto de actuaciones correspondientes a **la aplicación de regímenes tributarios especiales**, dentro de los cuales, en el Impuesto sobre Sociedades estaba, en el año dos mil siete, el de los colegios profesionales, en cuanto estaban parcialmente exentos de las obligaciones a que se refería dicho tributo".

(...)

CUARTO.- Doctrina que, por su interés casacional, se establece.

Cabe establecer, como doctrina jurisprudencial, que conforme a una interpretación gramatical y sistemática del artículo 141.e) LGT, las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas -y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial-, han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector. »

Siendo importante señalar que la liquidación origen de todo fue consecuencia de que, tal y como lo describe la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 31-10-2017 (RG 47/289/2016), origen último del recurso de casación de la STS trascrita:

«La Administración remitió en mayo de 2015 un requerimiento respecto del período objeto de esta propuesta, debidamente notificado, en el que se le requería la siguiente documentación:

"1. Aplicación del régimen de entidades parcialmente exentas (art. 120 y siguientes del (TRLIS). A tal efecto deberá aportar los documentos que acrediten los ajustes extracontables practicados por Vd, casillas 527 y 528 de su autoliquidación, con indicación de las cuantías relativas a las rentas exentas, las rentas no exentas, los gastos individualmente imputables a las rentas exentas, los imputables a las rentas no exentas, y los gastos parcialmente imputables (es decir, los relativos a las rentas exentas y no exentas al mismo tiempo).

Además de los citados documentos, deberá aportar todas las facturas emitidas en 2006, tanto sujetas y no exentas como exentas en el IVA, así como los libros registros de facturas emitidas y recibidas, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA)"»

En el supuesto enjuiciado en la sentencia anterior, el órgano de gestión ha iniciado un **procedimiento de comprobación limitada**, circunstancia distinta al caso que aquí nos ocupa, en el cual se ha procedido a **solicitar una rectificación de autoliquidaciones** por parte del interesado, hecho que provoca una diferencia en los medios utilizados para resolver el procedimiento, pues en el procedimiento de comprobación limitada sí puede implicar una cierta labor de investigación, mientras que en el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación se puede realizar exclusivamente una labor de contraste entre los datos obrantes en la Administración y los datos o pruebas aportados por el interesado que justifiquen la rectificación, circunstancia que no determinaría, a juicio de este Tribunal, una comprobación sobre los requisitos o aplicación del régimen especial, sino una simple comprobación de las partidas que integran la Base Imponible, que no difiere en ninguna actuación de las realizadas respecto a un contribuyente que tribute en el régimen general.

En este sentido parece orientarse el Tribunal Supremo en base al análisis que puede realizarse de sus anteriores pronunciamientos sobre dicha cuestión, pues en sentencia de fecha 18/02/2016 (rec nº 2954/2014), al disponer que los órganos de gestión tributaria no son competentes para modificar el régimen de tributación, cuestión que incide directamente sobre los requisitos y aplicabilidad de un régimen especial.

<<2.2. Además, en el motivo casacional se reitera lo ya dicho en la demanda, empleando por tanto una técnica para el recurso de casación que ha sido rechazada reiteradamente por el Tribunal Supremo.

En cualquier caso, y con independencia de la concurrencia del requisito formal de la congruencia, se considera que, efectivamente, cuando se hace una comprobación limitada no cabe modificar la forma de tributación del impuesto, sustituyendo el régimen general por un régimen especial como es el contenido en el artículo 61 de la Ley aplicable, relativo a las sociedades patrimoniales.

Efectivamente, el artículo 136 de la Ley General Tributaria permite a la Administración en este procedimiento realizar "únicamente" las actuaciones que se especifican, entre las que no cabe la comprobación de la contabilidad mercantil, según el artículo 136.2, apartado c).

Y tras la tramitación correspondiente, la terminación del procedimiento de comprobación limitada, cuando hay una resolución que pone fin al mismo, incluye lo relativo a la especificación de las actuaciones concretas realizadas respecto a la "obligación tributaria o elementos de la misma" objeto de comprobación.

De manera que se dicta una liquidación provisional, con los meros efectos que la Sala del Tribunal Supremo ha reconocido para este tipo de liquidaciones.

Todo lo cual supone, que efectivamente en el seno de una comprobación limitada, dados los términos de la misma, no cabe modificar el régimen de tributación, sin perjuicio de que pueda hacerse posteriormente en un procedimiento inspector ordinario>>

Así las cosas lo primero que debemos preguntarnos es si a los Órganos de Gestión les está vedado:

- únicamente "comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales" (en términos de la STS antes transcrita),
- o también les está vedado comprobar la aplicación correcta del régimen especial, entendido como tal las peculiaridades que hacen especial al régimen.

Pues bien, este Tribunal Central se inclina por la segunda opción, y ello en base a dos motivos distintos:

**1º.-** La Disposición Final Segunda del Real Decreto Ley 13/2022 da una nueva redacción al artículo 117.1.c) de la LGT: "La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a (...) c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria".

Y si bien la nueva redacción no es clara respecto de de la cuestión que aquí nos ocupa, sí lo es la Exposición de Motivos de dicho RD Ley cuando dice: "La disposición final segunda modifica el artículo 117 de la Ley General Tributaria (...) incluyendo como competencias de los órganos de gestión tributaria **la comprobación** de los regímenes tributarios especiales".

De donde se desprende que si a través del referido Real Decreto se incluye como competencia de los Órganos de Gestión Tributaria la comprobación de los regímenes tributarios especiales, a sensu contrario debe entenderse que antes de la reforma los órganos de gestión no tenía encomendada dicha competencia.

**2º.-** En la STS de 23-03-2021 (rec. nº. 5270/2019 antes parcialmente transcrita, en su Fundamento de Derecho Quinto ("Aplicación al asunto de la mencionada doctrina") se dice "...que el art. 141.1.e) contiene una reserva legal de procedimiento, en favor de las actuaciones de inspección, cuando se trata de comprobar **la situación fiscal** de los sujetos pasivos sometidos a algún régimen fiscal especial"

Todo lo anterior nos lleva a considerar que todas aquellas actuaciones que impliquen investigaciones o comprobaciones sobre obligados tributarios acogidos a los regímenes especiales previstos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades deben ser llevados a cabo por los órganos de inspección, sin que los órganos de gestión tributaria sean competentes; ello no obsta **para que comprobaciones que nada tienen que ver con el régimen especial**, a criterio de este TEAC, puedan ser realizadas por los órganos de gestión tributaria, al estar amparados para ello:

1º.- Por lo dispuesto en el artículo 123.2 de la LGT "Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título".

Disponiéndose en el RD 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección, Título IV ("Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria"), Capítulo II ("Procedimientos de Gestión Tributaria"), Sección 2ª ("Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución"), Subsección 1ª ("Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones").

Pero esto no soluciona por sí el problema toda vez que, si bien hemos dicho anteriormente que "en el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación se puede realizar exclusivamente una labor de contraste entre los datos obrantes en la Administración y los datos o pruebas aportados por el interesado que justifiquen la rectificación", el artículo 127 ("Tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones") del citado Reglamento dice:

"1.- En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación"

(...)

"2.- A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá reallizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran

a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes"

Esto es, en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se pueden ejercer por parte de la Administración actuaciones de comprobación siendo la cuestión a resolver el alcance de las comprobaciones que los Órganos de Gestión pueden ejercer sobre los sujetos en regímenes especiales.

2º.- Así como por lo dispuesto en el artículo 117.1.f) y h) de la LGT ("La gestión tributaria consiste en el ejercicio las funciones administrativas dirigidas a (...;) f) La realización de actuaciones de verificación de datos (...;) h) La realización de actuaciones de comprobación limitada") y artículos 131 a 133 ("Procedimiento de verificación de datos") y 136 a 140 ("Procedimiento de comprobación limitada") de la misma Ley, y al no suponer ninguna implicación en la aplicación o no del régimen especial ni la cumplimiento de los requisitos o características propias del régimen especial.

Y a modo de ejemplo entendemos que los órganos de gestión podrán realizar actuaciones de comprobación respecto de sociedades en regímenes especiales relativas a cuestiones como:

- Justificación de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores compensadas por el contribuyente en el ejercicio actual al existir, según los datos de que dispone la Administración, discrepancias respecto de las cantidades declaradas como pendientes por el contribuyente en sus autoliquidaciones de dichos ejercicios anteriores.

- Justificación de las deducciones procedentes de ejercicios anteriores aplicadas por el contribuyente en el ejercicio actual al existir, según los datos de que dispone la Administración, discrepancias respecto de las cantidades declaradas como pendientes por el contribuyente en sus autoliquidaciones de dichos ejercicios anteriores.

- Justificación del importe de las retenciones soportadas deducidas al existir discrepancias con los datos que al respecto tiene la Administración.

- Justificación del importe de los pagos fraccionados deducidos en su autoliquidación anual al existir, según los datos de que dispone la Administración, discrepancias respecto de las cantidades declaradas por el contribuyente en las autoliquidaciones relativas a dichos pagos fraccionados.

- Justificación del importe deducido en concepto de gastos de personal al existir, según los datos de que dispone la Administración, discrepancias respecto de las cantidades que deberían resultar de las autoliquidaciones por retenciones del trabajo presentadas por el contribuyente.

- Justificación del importe deducido en concepto de amortización al apreciarse posibles discrepancias en relación a los importes que, en concepto de inmovilizado, figura en el balance consignado por el contribuyente en su autoliquidación.

- Identificación de los activos e importe de su adquisición, aportando al efecto las correspondientes escrituras públicas y/o facturas, cuya inversión haya sido acogida a algún beneficio fiscal.

- Y, en general, la comprobación de aquéllos aspectos formales y/o materiales que nada tienen que ver con la aplicación de las peculiaridades propias del régimen especial de que se trate.

Por ello, es relevante analizar si el Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación se pronuncia sobre cuestiones de requisitos, aplicación, o que necesariamente entran a analizar el régimen especial, o simplemente llevan a cabo una comprobación de datos sin transcendencia en la aplicabilidad del régimen especial.

En el supuesto que aquí nos ocupa, los órganos de gestión tributaria exclusivamente analizan las pruebas aportadas por el interesado una vez aprobadas las cuentas definitivas, determinando el importe de las partidas existentes y analizando si la prueba en torno a la realidad de dichos ingresos y gastos es suficiente, **sin valorar nada relativo al régimen especial de tributación de las entidades parcialmente exentas, sino que exclusivamente lleva a cabo un análisis de la carga de la prueba en base siempre a los datos obrantes en poder de la Administración y los datos presentados por el interesado en el escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación, como se pone de manifiesto en el propio Acuerdo de resolución en los siguientes términos:**

<<El alcance del presente procedimiento se ha limitado a la comprobación de los datos y documentos aportados por el contribuyente con su escrito y al examen de la normativa aplicable y los antecedentes disponibles a esta fecha en la Base de Datos de la AEAT, sin que se haya examinado documentación alguna al margen de la indicada.

Por tanto, en la presente rectificación se parte de la Cuenta de resultados auditada del ejercicio 2016 por la Intervención General de la Administración del Estado, y publicadas en el BOE en fecha ... de 2018.

No habiendo procedido esta Administración a la comprobación de cada una de las partidas que componen dichas Cuentas auditadas. En consecuencia, la presente resolución se adopta sin perjuicio de la posibilidad de la Administración Tributaria de efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio, periodo y alcance ahora comprobados si en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran



nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en esta resolución>>.

Resultando aún más claro lo anterior lo dicho en la Propuesta de Resolución a tenor de la cual:

<<Una vez examinada su solicitud de rectificación, se comprueba que el interesado no aporta justificación suficiente para desvirtuar la presunción del art. 108.4 de la Ley General Tributaria, que establece que las declaraciones presentadas por el contribuyente se presumen ciertas para ellos salvo prueba en contrario, esta Administración entiende que no queda justificada la solicitud presentada.

Así mismo y de acuerdo con el artículo 126.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, cabe indicar que, la solicitud de rectificación de la autoliquidación deberá acompañarse de la documentación, sin que integre la contabilidad mercantil, en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes existentes, en su caso.

Por tanto, en base a ambos artículos, se concluye que el contribuyente no ha probado suficientemente los errores producidos en su declaración, debiendo presentar la documentación o justificantes que los acrediten>>.

En este mismo sentido se orienta el TS en varias de sus sentencias, entre otras la sentencia de fecha 22/05/2007 (rec nº 244/2007), en la que considera que los órganos de gestión tributaria pueden desempeñar todas aquellas facultades que no impliquen, a la hora de proceder a la rectificación de una autoliquidación, una comprobación o actividad de indagación que vaya mas allá de la mera comprobación de los datos obrantes en la propia autoliquidación.

<<CUARTO.- Respecto de la incompetencia de la Oficina Gestora para dictar la liquidación provisional, la sentencia recurrida señala que «la liquidación se ha practicado teniendo en cuenta los datos aportados por el contribuyente y los que obraban en poder de la Administración conforme a lo dispuesto en el artículo 99 de la Ley del IRPF sin que se haya practicado comprobación o investigación, por lo que no era necesaria la intervención de la Inspección de los Tributos».

En la sentencia de contraste que aporta el recurrente -la de este Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998 -se reconoce que la Oficina Gestora sólo puede rectificar la autoliquidación del contribuyente en función de los datos obrantes en ésta. Cualquiera otra labor de comprobación o actividad de indagación que vaya más allá de los datos obrantes en la propia declaración-liquidación presentada habrá de ser derivada a la Inspección de los Tributos.

Cuando la liquidación se practica a partir de los datos declarados y de la simple aplicación de normas jurídicas concluyentes, cabe la liquidación provisional por la Oficina Gestora. Cuando la liquidación es el resultado de una actuación inspectora o responde a datos obtenidos a través de una actividad investigadora de la Administración, el órgano competente para llevarla a cabo es la Inspección.

En el caso que nos ocupa, las modificaciones introducidas respecto de la autoliquidación realizada por el recurrente se refieren a datos que obraban en poder de la Administración. Por eso la liquidación provisional girada por los órganos de gestión tributaria se acomodó al número 1 del artículo 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF.

El supuesto de hecho contemplado por la sentencia de contraste no es el mismo que aquél al que se refiere la sentencia recurrida, donde no se ha practicado comprobación o investigación que hiciera necesaria la intervención de la Inspección de los Tributos>>.

Por lo tanto, en base a la jurisprudencia existente, y analizados los últimos pronunciamientos del Alto Tribunal, entiende este TEAC que, debe establecerse una distinción en el objeto de la comprobación de los obligados tributarios acogidos a un régimen especial de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, pues si las actuaciones realizadas, como es el caso que nos ocupa, no suponen una valoración de la aplicabilidad o no del régimen especial, ni tampoco una investigación, comprobación o pronunciamiento sobre cuestiones que afecten al mismo, pueden ser desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, entendiéndose que ello no entra en conflicto con el pronunciamiento del TS, en el cual se prohíbe la actuación de los órganos gestores sobre cuestiones afectadas por los regímenes especiales.

Afirmar lo contrario supondría hacer de peor condición a las entidades en régimen general, que podrían ser objeto de comprobación tanto por los órganos de gestión como por los de inspección, respecto de las entidades en régimen especial, susceptibles de comprobación únicamente por los órganos de inspección>>.

En el caso que nos ocupa el objeto de debate es la "Libertad de amortización" (art. 102 LIS) relativa a los "Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión" (Capítulo XI) regulada dentro de "Regímenes Tributarios Especiales" (Título VII) de la Ley 27/2014.

Por lo que aplicando el criterio expuesto al caso que nos ocupa no cabrá sino anular los Acuerdos de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía objeto de la presente reclamación económico administrativa por incompetencia del órgano que los ha dictado.



**QUINTO.- Sobre si la libertad de amortización es un derecho o una opción.**

No obstante lo anterior, y a los efectos de no dejar sin respuesta la solicitud de rectificación formulada por el interesado, y dado que el interesado insta a este Tribunal a un pronunciamiento sobre el fondo del asunto:

<<SOLICITA

*Que tenga por presentado en tiempo y forma este escrito, junto con la documentación que lo acompaña, se sirva admitirlo, y tenga por formuladas las alegaciones de mi representada en la reclamación contra el Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación del IS 2017 dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, y previos los trámites oportunos, acuerde la anulación de dicho Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación y la procedencia de la rectificación solicitada por mi representada ante la Administración>>.*

Fondo del asunto que no es otro que determinar si la libertad de amortización constituye un derecho del contribuyente o una opción tributaria, señalar que este Tribunal tiene formado criterio al respecto, criterio expuesto en resolución de fecha 14 de febrero de 2019 dictada en recuso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (RG 1524/17), disponible en DYCTEA, en la que se fija como doctrina administrativa que la libertad de amortización es una opción tributaria del artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, -LGT-) y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración.

En virtud de esta doctrina, 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.

Este TEAC en la citada resolución, tras analizar los pronunciamientos de los diferentes TEAR en relación a la cuestión y los diferentes artículos del TRLIS en que se regula dicho incentivo fiscal, alcanza tal conclusión en base a la siguiente argumentación (el subrayado y negrita es nuestro):

*<<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 temporal" según recoge la Norma de registro y valoración 13.<sup>a</sup> "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).

(...)

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.>>

Esta interpretación es compartida por la Dirección General de Tributos en resolución de fecha 18 de abril de 2016 (CV 1668-16).

Igualmente, la consideración de la libertad de amortización como opción tributaria ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 20 de septiembre de 2019 (nº recurso 377/2016) en relación también a la aplicación de los incentivos fiscales de entidades de reducida dimensión; así como por diversos Tribunales Superiores de Justicia (en adelante, -TSJ-), pudiendo destacar, entre otras, la sentencia de la sección 4ª del TSJ de Galicia de fecha 13 de junio de 2017 (nº recurso 287/2017) o la sentencia de la sección 4ª del TSJ de Andalucía, sede de Sevilla, de fecha 1 de junio de 2017 (nº recurso 529/2017).

La entidad reclamante trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (nº recurso 4464/2020) que analiza el régimen de las opciones tributarias para concluir que la compensación de bases imponibles negativas constituye un derecho del contribuyente, pretendiendo que tal conclusión se haga extrapolable al incentivo fiscal de la libertad de amortización.

Pero respecto de ello también existe pronunciamiento por parte de este Tribunal Central. Y así, en resolución de 19-12-2022 (RG 4464/20), se dice:

*<<TERCERO.- En cualquier caso, este Tribunal comparte lo que el Director de Inspección argumenta en su ciertamente bien fundamentado recurso. En esa sentencia de 30/11/2021 (Rec. de casación 4464/2020), en la que el T.E.A.R. de Castilla y León se basó para motivar su decisión, el T.S. dejó dicho lo siguiente:*

*< En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación. Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes. .../... CUARTO. - Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT. En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art 25.1 TRLIS expresaba que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación "podrán ser compensadas" con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Como expresa el escrito de interposición, esto significa que el sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensación y en qué cuantía. Ahora bien, esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art 25 TRLIS ni el actual art. 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes. Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible. De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica ( art 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario. En definitiva, la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él. Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea.*

>

*Pues bien, lo que el T.S. así dijo, es predicable respecto de eso, de la "compensación de las B.I.N.'s", pero no lo es por lo que hace a la práctica o utilización de la "libertad de amortización", que son dos instituciones o figuras tributarias que están muy lejos de ser similares. Y es que, como acertadamente el Director recurrente sostiene en su recurso:*

*< La compensación de BINS surge de la necesidad de adaptar la tributación del contribuyente a su capacidad económica, como establece el artículo 31 de la Constitución Española. La institución jurídico-tributaria de la compensación de bases imponibles negativas permite acomodar la capacidad económica de los contribuyentes con el período impositivo del tributo. Resulta evidente que los ciclos económicos por los que atraviesan las empresas exceden del período impositivo de 12 meses, fijado en la norma tributaria como una ficción que permita gestionar el impuesto y acotarlo en el tiempo, de modo que se hace necesario ampliar el espacio temporal para tener en cuenta la situación económica real del contribuyente. Por lo tanto, la compensación de BINS funciona como un crédito fiscal:*



cuando en un ejercicio "n" los gastos deducibles superan los ingresos imponible, produciéndose un déficit, los contribuyentes pueden trasladar dichas pérdidas fiscales a ejercicios futuros en los que el equilibrio económico de la empresa se haya reestablecido (cuando la base imponible sea positiva). La compensación permite así considerar la capacidad económica del contribuyente en un período temporal superior al ejercicio fiscal. Así, el contribuyente puede utilizar ese crédito fiscal generado en el ejercicio "n", en el ejercicio "n+1" en el que la base imponible sea positiva, para reducir la tributación de este último ejercicio. En cambio, en el caso de la libertad de amortización la norma tributaria permite reducir la carga fiscal en un ejercicio "n" (aumentando el gasto fiscal por amortización), a condición de que en el futuro se tribute por ese importe (ajustando el gasto contable por amortización), por lo que estamos ante un beneficio fiscal que consiste precisamente en diferir la tributación. Este diferimiento sí que constituye un beneficio fiscal que se puede elegir por contraposición al régimen general de amortización correspondiente a la depreciación efectiva, que se establece en el actual artículo 12.1 y 2 de la LIS. >

Y por ello es por lo que, mientras que la "compensación de las B.I.N.'s" supone el ejercicio de un derecho, cuyo ejercicio queda bajo el amparo de lo que recoge el art. 120.3 de la Ley 58/2003, la "libertad de amortización" es un beneficio fiscal cuya práctica o utilización funciona como una opción, por lo que le resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 119.3 de dicha Ley, tal y como así declaró este Tribunal Central en su resolución de 14/02/2019 dictada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio R.G. 1524/2017; criterio que no resulta contradicho por lo sentado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de noviembre de 2021, dictada en el recurso de casación n.º 4464/2020.>>

## SEXTO.- Sobre los límites de la irrevocabilidad de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT.-

Una vez resuelto en el Fundamento de Derecho anterior que la libertad de amortización constituye una opción tributaria sujeta a los límites del artículo 119.3 LGT, el contribuyente solicita que se permita rectificar la opción inicialmente ejercitada por producirse un cambio sustancial de las circunstancias concurrentes, alegando sentencias del Tribunal Supremo para reforzar su argumentación.

En concreto, el escrito de alegaciones dispone que en el momento de presentar las autoliquidaciones dentro del plazo reglamentario de declaración, **XZ SA** tributaba como entidad dependiente dentro del régimen de consolidación fiscal correspondiente al grupo .../97.

La base imponible del grupo, constituida por la suma de las bases imponibles individuales de las entidades que lo conforman, era negativa tanto para el ejercicio 2016 como 2017, siendo la razón por la que **XZ SA** decidió no aplicar el incentivo fiscal de libertad de amortización.

Sin embargo, con posterioridad a la conclusión del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones y ante la aprobación de las cuentas anuales de las diferentes entidades del grupo, **XZ SA** quedó excluida del grupo de consolidación fiscal con efectos retroactivos a la fecha ... de 2016 por aplicación del mandato legal del artículo 58.4.d) LIS, esto es, por concurrir la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Debido a esta exclusión **XZ SA** pasó a tributar en régimen individual. En aplicación de las reglas de tributación individual la base imponible de la sociedad reclamante para los ejercicios 2016 y 2017 pasaba a ser positiva -ante el cambio en el cálculo del límite de la deducibilidad de los gastos financieros- siendo la razón por la que solicita la aplicación del incentivo fiscal de libertad de amortización.

Pues bien, el artículo 119.3 LGT reconoce la irrevocabilidad de las opciones tributarias fuera del plazo reglamentario de declaración (el subrayado es nuestro):

*<<3. 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.>>*

Es decir, una vez que el contribuyente ha ejercitado una determinada opción tributaria, esta no podrá ser modificada una vez que haya transcurrido el plazo reglamentario de declaración.

No obstante, esta irrevocabilidad de las opciones tributarias debe interpretarse y entenderse "*rebus sic stantibus*", es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. Ahora bien, en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico -esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación-.

En este sentido se expresa la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo. La sentencia de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso del Alto Tribunal 18 de mayo de 2020 (nº recurso 5692/2017) recoge esta idea -a pesar de que rechaza su aplicación para ese caso concreto al no apreciarse que la modificación de las circunstancias alegada sea sustancial- en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):



<<El art. 119.3 de la LGT viene a establecer como regla general la irrevocabilidad de la opción, que tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes. Lo que cabe preguntarse es si esta regla tiene excepciones, a pesar de los términos que contempla el propio art. 119.3 de la LGT. Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados. Debe convenirse, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios.>>

Especialmente relevante para el caso objeto de la presente controversia es el analizado en la sentencia de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo 15 de octubre de 2020 (nº recurso 6189/2017) -posteriormente confirmada en las sentencias del mismo tribunal de 21 de octubre de 2020 (nº recurso 327/2019), de 29 de octubre de 2020 (nº recurso 4648/2018) y de 24 de marzo de 2021 (nº recurso 4648/2018)-, en la que, ante un cambio en el régimen de tributación del contribuyente -en aquel caso, régimen de sociedades patrimoniales y régimen general del Impuesto sobre Sociedades- se permite modificar la opción inicialmente ejercitada, ya que dicho cambio de régimen tributario influye de forma decisiva en la decisión de qué opción adoptar. En concreto, señala la sentencia lo siguiente (el subrayado es nuestro):

<<Volviendo a nuestro caso, nada habría que reprochar a la administración por interpretar el silencio del contribuyente como una opción tácita por la aplicación general si las circunstancias no hubieran cambiado sustancialmente. No es ese el caso, las circunstancias han cambiado sustancialmente y, sin embargo, no se le ha ofrecido al contribuyente la oportunidad de optar por uno u otro criterio de imputación de rentas.

Podría aceptarse, a efectos dialécticos, que si la opción preferente fuera la misma en el régimen especial de sociedades patrimoniales y en el régimen general del impuesto sobre sociedades, no sería obligado requerir del contribuyente un nuevo pronunciamiento sobre la aplicación de las reglas de imputación de rentas, aunque sean al menos dos las alternativas, de manera que la opción inicialmente formulada con ocasión de la presentación de la autoliquidación conservaría su validez a la hora de llevar a cabo la regularización por la Administración tributaria.

Sucedee, por el contrario, que, en el caso que nos ocupa, el silencio del contribuyente tiene un significado completamente distinto y, por tanto, no podemos aceptar, tal cual, como válida dicha hipótesis de trabajo.

En este caso, el juego combinado de ambas normas (la inicialmente y la finalmente aplicable) es fuente de inseguridad jurídica para el contribuyente. No se trata ya de que cualquier opción lleva aparejada un cierto nivel de incertidumbre y, por tanto, pese a ello, haya de estarse a la opción originalmente formulada; se trata en este caso de algo más que eso y, por tanto, resulta cuestionable que esa opción inicial no sea revocable.

Como se sabe, la opción originaria se realiza a posteriori, con ocasión de la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, en el marco de un régimen jurídico determinado y, sin embargo, se acaba convirtiendo en una opción a priori en el seno de un régimen jurídico distinto, el régimen general del impuesto sobre sociedades, que es el que resulta aplicable según determinó la Inspección.

La incertidumbre, o mejor la imprevisibilidad, en esta ocasión, deriva de la propia combinación de ambas normas, de manera que resulta muy difícil para el contribuyente prever lo que pueda ocurrir en el futuro, por muy diligente que sea, si opta por la aplicación de la regla general.

Esa imprevisibilidad es, por tanto, fuente de inseguridad para el contribuyente, pues no puede saber si la opción tácitamente ejercida va a poder ser o no corregida posteriormente en el seno del procedimiento de inspección para adecuar el gravamen a su capacidad económica si las circunstancias cambian sustancialmente. Ya hemos comprobado que, esta vez, esa posibilidad no se ha ofrecido y, al no haberse hecho, queda la duda de que **TW** no tribute por su capacidad económica, o más exactamente, la capacidad económica que ponga de manifiesto la aplicación del régimen general del impuesto sobre sociedades.

No podemos pasar por alto que las circunstancias han cambiado sustancialmente y resulta desproporcionado que, por razones de eficacia administrativa, el contribuyente tenga que aceptar automáticamente las consecuencias derivadas del nuevo régimen aplicable, en este caso, el régimen general del impuesto sobre sociedades.

El principio de eficacia no es el único principio informador de las relaciones tributarias. Los principios de proporcionalidad y de capacidad económica también han de tenerse en cuenta en circunstancias como las que concurren esta vez. Ha de llevarse a cabo la ponderación adecuada de tales principios.

No cabe presumir que siendo aplicable el régimen general del Impuesto, el contribuyente seguiría guardando silencio, porque el silencio no conduce a la aplicación del mismo criterio de imputación de rentas que el contribuyente aplicó.

Puestos a interpretar la voluntad del contribuyente, también se podría presumir que el contribuyente que inicialmente quiso tributar por el criterio del devengo, cuando tributó por el régimen especial de sociedad patrimonial, quiere seguir haciéndolo después, de manera que la Inspección bien podría haber aplicado este criterio en el marco

de su regularización. O mejor que todo eso, antes de presumir nada, lo correcto sería, a la vista del cambio sustancial producido, ofrecer la oportunidad al contribuyente de pronunciarse nuevamente entre las varias alternativas previstas legislativamente.

Es verdad que, cuando el contribuyente ejercita su opción, queda vinculado por ella y, por tanto, ha de estar y pasar por todos los efectos que se anudan a la disposición escogida.

Por lo general, las opciones no pueden modificarse. No obstante, no parece razonable no permitir nuevamente ejercer la opción cuando las premisas de las que partía la opción original no se han mantenido inalteradas, más bien, al contrario, han variado sustancialmente.

Si la opción se hubiera ejercitado ex ante, es decir, antes de la presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedad, en otras palabras, cuando el ejercicio ya había concluido, podría decirse que el contribuyente ya ha asumido un cierto nivel de incertidumbre y que por tanto, el cambio de las circunstancias ya debió ser contemplado y previsto por él, pero en el caso presente la opción se ejercitó ex post, por lo que la incertidumbre se reduce mucho, de manera que una alteración de las circunstancias tan significativa como dejar de tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales para pasar a tributar por el régimen general, con lo que ello comporta, obliga a considerar que, en esas condiciones, la opción sobre la imputación temporal de renta es revocable. Lo contrario, lejos de favorecer un clima de seguridad jurídica, transparencia y confianza mutua, como se pretende actualmente con el denominado cumplimiento cooperativo, aleja la consecución de ese objetivo.

La irrevocabilidad de las opciones no es absoluta. Los artículos 119.3 y 120.3 LGT son buena muestra de ello.

Por razones de eficacia, tiene sentido que no se facilite, sin más, el cambio de opción por parte del contribuyente. Ahora bien, también tiene sentido que, en determinadas circunstancias, como las presentes, se faciliten los cambios de opción. La lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 34 LGT, no tiene carácter cerrado y, por tanto, ofrecerle al contribuyente la posibilidad de pronunciarse nuevamente sobre el criterio de imputación de rentas podría tener encaje en la categoría de derechos y garantías.

Es desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tacita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en una situación como la descrita, máxime cuando el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir. La manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que queda manera sobrevenida aquella que deja de ser válida.

Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula "rebus sic stantibus", de manera que la Inspección, en el marco del correspondiente procedimiento que está llevando a cabo, está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropiaamente, por haber ejercitado dicha opción original.

En definitiva, el artículo 119.3 de la LGT "viene a establecer como regla general la irrevocabilidad de la opción, que tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes.

Lo que cabe preguntarse es si esta regla tiene excepciones, a pesar de los términos que contempla el propio art. 119.3 de la LGT. Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados. Debe convenirse, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios" [ Sentencia 463/2020, de 18 de mayo (recurso de casación, 5692/2017)].

El cambio sustancial de circunstancias determina para **TW** que tendrá todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria [Cfr. Sentencia 17686, de 22 de noviembre (recurso de casación 2654/2016)].>>

En el caso objeto de estas reclamaciones económico administrativas, **XZ SA** tributó, en el momento de presentar su autoliquidación para los periodos impositivos 2016 y 2017, por el régimen de consolidación fiscal, contando el grupo con una base imponible negativa para ambos periodos.

Con posterioridad se acredita que en aplicación del artículo 58.4.d) LIS procedía su exclusión del grupo fiscal desde el 1 de enero de 2016, pasando a tributar por el régimen individual ordinario del Impuesto en ambos periodos impositivos. Al modificarse el régimen tributario correspondía un nuevo cálculo del límite de deducibilidad de los gastos financieros, reduciéndose su cuantía y, con ello, el importe que en este concepto podía deducir en su base imponible en los ejercicios 2016 y 2017, lo que lleva a la generación de una base imponible positiva.

A la vista de lo expuesto resulta indudable que se produce un cambio sustancial en las circunstancias en base a las cuales la entidad reclamante adoptó inicialmente la decisión de no optar por la libertad de amortización. Al contar el grupo con una base imponible negativa, **XZ SA** optó por no aplicar el incentivo fiscal, ya que no tendría el efecto de disminuir su base imponible y deuda tributaria, al ser ya negativa tanto para el ejercicio 2016 como 2017.

Además de no tener efecto sobre la deuda tributaria se generaría, en caso de aplicación, el inconveniente de que dicho gasto deducible sólo podría incluirse en la base imponible de periodos posteriores con el límite del 70% -en aplicación del artículo 26 LIS-, por lo que resultaba lógico que la entidad reclamante optase en aquel momento por no anticipar la deducibilidad fiscal de la amortización.

Ahora bien, en aplicación del artículo 58.4.d) LIS cambia su régimen tributario al ser excluida del grupo, lo que tiene como consecuencia que surja una base imponible positiva, resultando razonable que se otorgue al contribuyente la posibilidad de optar nuevamente por aplicar la libertad de amortización, ya que precisamente este cambio en el régimen tributario aplicable afecta de forma fundamental a tal decisión, al sí existir ahora una renta positiva en la base imponible que puede ser minorada o incluso anulada mediante la aplicación del citado incentivo fiscal.

De hecho, a una conclusión similar llegó este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 4 de abril de 2017 (RG 1510/13), disponible en DYCTEA. Aún cuando dicha resolución ha sido anulada por sentencia de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020 (nº recurso 439/2017) y analiza la aplicación de las bases imponibles negativas como opciones tributarias -interpretación superada por la ya reseñada sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (nº recurso 4464/2020)-, en ella se alcanzan conclusiones similares a las del supuesto objeto de controversia al analizar el funcionamiento de las opciones tributarias.

En concreto, respecto al grado de vinculación o irrevocabilidad de la opción ejercitada en la autoliquidación presentada en el plazo reglamentario de declaración, este TEAC reconocía la siguiente posibilidad:

*<<Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.>>*

El caso analizado en la presente resolución resulta similar. La sociedad, a pesar de tener derecho a deducir en base imponible un mayor gasto en aplicación del incentivo fiscal de libertad de amortización, optó por no hacerlo ya que la base imponible de quién entonces era contribuyente -el grupo fiscal- era negativa.

En el caso de la libertad de amortización, su aplicación en una situación de bases imponibles negativas del Grupo resulta contraria a la lógica económica, ya que si decidiese adelantar el gasto por amortización deducible en ese ejercicio, podría compensarlo en periodos posteriores pero sólo con el límite del 70% de la base imponible previa, al contrario que si sigue el ritmo contable, que permitiría integrarlo en la base imponible de periodos posteriores sin límite.

Por ello, en caso de que posteriormente la base imponible resulte positiva -como es el caso ante el cambio en el régimen de tributación- se habrá modificado la circunstancia que hizo ejercitar tal opción, debiendo permitir su modificación vía rectificación de autoliquidación, como efectivamente solicita **XZ SA** en las presentes reclamaciones económico administrativas.

A la luz de lo expuesto procede estimar la pretensión formulada, debiendo permitir al contribuyente optar por aplicar la libertad de amortización en aplicación de la cláusula rebus sic stantibus.

**SÉPTIMO.- Sobre si el cumplimiento de los requisitos para aplicar la libertad de amortización está o no suficientemente justificado.**

Una vez acreditado el derecho de que procede rectificar la opción inicialmente ejercitada por un cambio sustancial en las circunstancias concurrentes procede analizar el segundo motivo por el que se rechaza su aplicación por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía, que consideró que con la documentación aportada no se acreditaba que los incrementos en las partidas contables de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias a los que se refería la entidad se correspondiesen con la inversión a la que pretende acogerse para aplicar la libertad de amortización.

Establece la DA11ª del TRLIS (introducida por RD Ley 6/2010:

*<<Undécima. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo.*

*1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la*

*plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias>>*

La entidad reclamante considera que en la tramitación del procedimiento se han aportado medios de prueba suficientes para acreditar que se ha producido de forma efectiva el gasto correspondiente a la inversión sobre la que pretende aplicar la libertad de amortización. En concreto señala que se aportó en el trámite de alegaciones previo a la resolución la siguiente documentación:

- Contestación de la Dirección General de Tributos (en adelante, -DGT-) a consulta presentada por la entidad en la que se reconoce el derecho a acogerse a la libertad de amortización.
- Declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 en los que se aprecia el incremento de las casillas 111 referida al inmovilizado material y 115 referente a las inversiones inmobiliarias.
- Para acreditar la entrada en funcionamiento del complejo de edificios se adjuntan los certificados de fin de obra expedidos en 2009 y 2010, así como la licencia de apertura concedida por el Ayuntamiento de Sevilla en el año 2010.
- Autoliquidaciones de los ejercicios 2010 y 2011 para acreditar, junto con las de los ejercicios 2008 y 2009, que se produce el aumento de personal exigido para la aplicación de la libertad de amortización por mantenimiento de empleo.

A pesar de considerar suficientemente acreditadas las circunstancias concurrentes, aporta en vía económico administrativa un Libro de Excel que recoge el importe de la inversión que se acoge al incentivo fiscal, el plan de amortización de la inversión y el detalle de los ajustes extracontables a practicar en el Impuesto sobre Sociedades.

Además, considera que la Administración no manifestó en la propuesta de resolución una necesidad de mayor acreditación del incremento de las partidas de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, y al rechazar en base a tal justificación su pretensión se generó indefensión al impedir a la sociedad defender sus derechos en el preceptivo trámite de alegaciones.

Respecto a esta última consideración, la primera que debe ser abordada por un posible defecto de forma que generaría indefensión en el contribuyente, se debe destacar que la propuesta de resolución emitida por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía indicaba:

*<<Asimismo, de conformidad con el artículo 126.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, el contribuyente no aporta con esta solicitud de rectificación documentación alguna que pudiese justificar la rectificación que solicita>>*

De hecho, ante la propuesta emitida, **XZ SA** presenta un escrito de alegaciones acompañado de toda la documentación previamente reseñada -autoliquidaciones, certificados de fin de obra, licencia de apertura, contestación a la consulta por parte de la DGT- como consta en el expediente electrónico.

Por lo tanto, no sólo se puso de manifiesto por parte de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía tal motivo para rechazar su solicitud en la propuesta previa a la resolución, sino que la sociedad muestra que era plenamente consciente de tal circunstancia en su contestación en el trámite de alegaciones posterior, por lo que no se ha generado indefensión de ningún tipo en el presente supuesto.

En cuanto al fondo del asunto, si la aplicación de la libertad de amortización está suficientemente justificada, es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación, y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. El artículo 105.1 de la LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*.

Y en relación con este precepto, son reiterados los pronunciamientos judiciales (por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2012, rec. n.º 2973/2012, que cita numerosos precedentes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible (en su vertiente de ingresos) y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, o requisitos de deducibilidad de gastos.

Resulta de utilidad para resolver esta cuestión la contestación otorgada por la DGT en respuesta a la consulta presentada por **XZ SA** sobre si procedía la aplicación de libertad de amortización en el ejercicio 2015 por las inversiones efectuadas en los ejercicios 2009 y 2010, trasponiendo a continuación los fragmentos más relevantes para lo que aquí interesa (el subrayado y negrita es nuestro):



## <<DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La entidad consultante es una entidad dependiente integrada dentro de un grupo fiscal. Esta entidad promovió la construcción de un centro tecnológico y corporativo. Esta inversión se inició en el ejercicio 2007, llevándose a cabo inversiones parciales durante los ejercicios 2007 a 2010 y produciéndose puestas a disposición y entradas en funcionamiento parciales del centro tecnológico durante los ejercicios 2009 y 2010.

En el mes de septiembre de 2009 comenzó la explotación material del inmueble mediante su arrendamiento por parte de la consultante a otras entidades del grupo.

## CUESTIÓN PLANTEADA:

1) Si puede entenderse que la entidad consultante ha generado el derecho a aplicar la libertad de amortización por mantenimiento de empleo sobre las inversiones llevadas a cabo durante los ejercicios 2009 y 2010.

2) Si debe entenderse que la consultante, al no superar durante el ejercicio 2009 el INCN de 10 millones de euros, podría aplicar en 2015 el incentivo fiscal de la libertad de amortización en relación con las inversiones realizadas en 2009 y 2010 sin el límite del 40 por ciento de la base imponible de la entidad previa a su aplicación.

3) En el caso de que el grupo de consolidación fiscal aplique el incentivo fiscal de la libertad de amortización en alguno de los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2015, ¿debería igualmente aplicarla en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2015?

La plantilla media de la entidad consultante durante los ejercicios 2008 a 2012 fue:

- En 2008: 0 empleados.
- En 2009: 0 empleados.
- En 2010: 1 empleado.
- En 2011: 4 empleados.
- En 2012: 2 empleados.

Durante el ejercicio 2009, en los meses en los que la consultante realizó actividad el importe neto de la cifra de negocios (en adelante, "INCN") ascendió a ... euros, lo que elevado al año supone un INCN de ... euros.

Por su parte, el grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, al que pertenece la consultante tuvo un INCN superior a ... de euros en los ejercicios 2009 y 2010.

## CONTESTACIÓN:

(...)

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la entidad consultante inició en el ejercicio 2007 el proceso de construcción de centro tecnológico a fin de alquilarlo a empresas del grupo. Durante los períodos 2007 a 2010 se produce la construcción del citado centro, teniendo lugar las puestas a disposición del mismo en los períodos 2009 y 2010.

A efectos de la aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional undécima del TRLIS, el inmueble construido ha de tener para la entidad consultante la consideración de inmovilizado material o inversión inmobiliaria. Por otra parte, dicho elemento, que se entiende nuevo y se destinará al arrendamiento, estando afecto a una actividad económica.

No obstante lo anterior, el incentivo de la libertad de amortización establecido en la disposición adicional undécima del TRLIS, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010 previamente transcrita, requiere que los activos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, nuevos, sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de los períodos impositivos iniciados en los años 2009 a 2012. Tal plazo de puesta a disposición ha sido con posterioridad modificado, atendiendo a lo dispuesto en la disposición derogatoria única del Real Decreto-ley 12/2012, dado que la libertad de amortización regulada en la disposición adicional undécima del TRLIS, ha quedado finalmente derogada a partir de la entrada en vigor del mencionado Real Decreto-ley.

Con arreglo a los hechos facilitados por la consultante, el centro tecnológico ha sido construido entre 2007 y 2010, y puesto a disposición de la consultante parcialmente en 2009 y 2010. **Por tanto, en el caso planteado, el plazo entre la fecha de inicio de las inversiones y la puesta a disposición del inmueble excede de dos años, y puesto que dicha puesta a disposición tiene lugar dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de 2009 y 2010, la libertad de amortización se aplicaría exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos correspondientes a los años 2009 y 2010.**

Por otra parte, la disposición adicional undécima exige que la inversión vaya acompañada de un mantenimiento de la plantilla media de la empresa referida a los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período

*impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, en relación a la plantilla media de los doce meses anteriores.*

*De la consulta parece desprenderse que el consultante ha tenido una plantilla media durante 2008 y 2009 de 0 empleados, de 1 empleado durante 2010, de 4 empleados durante 2011 y de 2 empleados durante 2012. El hecho de que la sociedad inicie su actividad en el año 2009, no impide aplicar el incentivo fiscal de libertad de amortización en tanto en cuanto la plantilla media total de la empresa necesariamente será superior a la del año anterior.*

*Por tanto, en la medida en la que la plantilla media de los 24 meses posteriores a la fecha de inicio del período impositivo de 2009 ha sido superior respecto de la plantilla medida de los 12 meses anteriores, se entiende que se ha cumplido el citado requisito para las inversiones puestas a disposición en 2009. Asimismo, en la medida en la que la plantilla media de los 24 meses posteriores a la fecha de inicio del período impositivo de 2010 ha sido superior respecto de la plantilla medida de los 12 meses anteriores, este requisito también se cumple para las inversiones puestas a disposición en 2010.>>*

La contestación de la DGT reconoce el cumplimiento de los requisitos para aplicar la libertad de amortización sobre los gastos en que haya incurrido la entidad en los periodos impositivos 2009 y 2010, pero sin pronunciarse sobre la existencia o no de tales gastos.

La cuestión se reduce a determinar si **XZ SA** ha acreditado la existencia o la cuantía de gastos asociados a estas inversiones en los ejercicios 2009 y 2010 de forma suficiente como para aplicar la libertad de amortización, recordando que la carga de la prueba corresponde al contribuyente en los términos expuestos.

Y es aquí donde este TEAC no puede sino confirmar el criterio de los Acuerdos de resolución emitidos por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía (no los Acuerdos en sí ya que, como se ha dicho, los mismos deben ser anulados por incompetencia del órgano que los dictó). La entidad reclamante aporta pruebas de que se ha finalizado la obra en los ejercicios 2009 y 2010, obra que, por otra parte, se inició en el ejercicio 2007. Sin embargo, no ha aportado ninguna prueba de los hipotéticos gastos producidos en el ejercicio 2009, que es sobre los que pretende aplicar la libertad de amortización.

Es decir, no aporta ninguna prueba de la existencia de gastos relacionados con tales obras producidos en el ejercicio 2009, ni sobre su cuantía exacta, como pudiesen ser las anotaciones contables acompañadas de las facturas, justificantes de pago, etc; cuestión especialmente relevante dado que la obra comenzó en el ejercicio 2007, pudiendo haberse efectuado la mayor parte de la inversión durante los ejercicios 2007 y 2008.

Para tratar de acreditar la existencia de tales gastos la única prueba que aporta el contribuyente son sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los periodos 2008 y 2009, señalando que el incremento del importe del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias entre ambos periodos son las cantidades invertidas en 2009 y, por tanto, que deben acogerse a la libertad de amortización.

Para empezar, las cantidades consignadas en las citadas autoliquidaciones constituyen simplemente manifestaciones efectuadas por el sujeto pasivo que no gozan de presunción de veracidad alguna respecto a terceros tal y como reconoce el artículo 108.4 LGT. Bien podría ocurrir, por ejemplo, que todo o parte de los citados incrementos se correspondiesen con otras inversiones inmobiliarias realizadas, o que se tratase de gastos realmente registrados y efectuados en los ejercicios previos -2007 y 2008- que **XZ SA** decidiese activar como parte de su inmovilizado en el ejercicio 2009 para poder acogerse a la libertad de amortización.

Es más, la propia documentación aportada por el contribuyente en vía del procedimiento de gestión y en vía económico administrativa permite poner de manifiesto incongruencias en las cifras sobre las que pretende calcular la libertad de amortización.

De la comparación de las autoliquidaciones presentadas resulta que el inmovilizado material de la compañía se incrementó en el ejercicio 2009 en ...euros (ascendía a ... euros en 2008 y ... euros en 2009), mientras que las inversiones inmobiliarias se incrementaron en ... euros (la partida declarada ascendía a ... euros en 2008 y a ... euros en 2009). De la suma de ambas cantidades resulta un incremento total del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias de ... euros del ejercicio 2009 respecto al ejercicio 2008.

Sin embargo, el cuadro de Excel elaborado por la entidad reclamante y aportado en vía económico administrativa especificando los ajustes a practicar parte de considerar que la cantidad que se acoge a la libertad de amortización es de ... euros, cantidad que no coincide (por más de ... de euros) con el aumento plasmado en las autoliquidaciones presentadas, cuando estas últimas son supuestamente la prueba -de acuerdo con el escrito de alegaciones- de las inversiones efectuadas en el ejercicio 2009 que pueden acogerse a la libertad de amortización. Además, el cuadro de Excel señala que esta cantidad de ... euros que pretende amortizarse libremente se corresponde con inversiones realizadas en el concepto de "Inmov.Material Construcciones Oficinas", mientras que las autoliquidaciones presentadas únicamente permiten apreciar un incremento de ... euros en la partida de inmovilizado material en el ejercicio 2009.

Por último, resulta llamativo que, a pesar de iniciarse la obra en el ejercicio 2007, la mayor parte del gasto correspondiente a la inversión inmobiliaria se efectuase en el ejercicio 2009 (... euros) y en los ejercicios 2007 y 2008 de forma conjunta únicamente se incurriese en inversiones al respecto por ... euros.

De todo lo anterior resulta evidente que **XZ SA** no ha cumplido con las obligaciones impuestas por el principio de carga de la prueba, ya que no ha acreditado ni la existencia efectiva de gastos producidos en el ejercicio 2009 en relación a las obras alegadas, ni en su caso su cuantía, ni si el incremento declarado en las autoliquidaciones se refiere únicamente a las obras sobre las que pretende aplicar la libertad de amortización u otras. Ni siquiera ha aportado documentación que permita aclarar la cifra final sobre la que pretende aplicar la citada libertad de amortización.

A la luz de lo argumentado procede desestimar las pretensiones actoras en esta cuestión, no habiendo acreditado de forma suficiente la entidad reclamante las inversiones efectuadas en el ejercicio 2009 que podrían acogerse al beneficio fiscal analizado ut supra.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas