

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066852

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 151/2017, de 19 de marzo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 188/2014

SUMARIO:

Sociedades patrimoniales. Tributación. *Parte general y parte especial de la base imponible. Transmisión de terreno adquirido por ejercicio en escritura pública de la opción de compra de un contrato de leasing.* Entre la fecha de la escritura y la de venta había menos de un año, pero el obligado tributario sostiene que la opción se debe retrotraer al momento de formalización del contrato de arrendamiento financiero, por lo que el periodo de generación de la ganancia superaría el año e iría a la parte especial de la base. Para determinar el periodo de generación hay que estar a la normativa del IRPF. Nuestra jurisprudencia configura el *leasing* como contrato complejo, con causa única y atípico, semejante a la compraventa a plazos, de manera que el bien cedido se adquiere cuando se ejerce la opción de compra. Por consiguiente, no se cumple el requisito del año y tributa en la parte general de la base.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 11 y 75.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 39.

Código Civil, arts. 609 y 1.957.

PONENTE:*Don Manuel Fernandez-Lomana Garcia.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000188 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02328/2014

Demandante: TOPGRANTISA SA

Procurador: GLORIA MESSA TEICHMAN

Letrado: JORGE VIDAL-QUADRAS TRIAS DE BES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a diecinueve de marzo de dos mil diecisiete.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 188/2014 seguido a instancia de TOPGRANTISA SA que comparece representada por el Procurador Dª. Gloria Messa Teichman y asistido por el Letrado D. Jorge Vidal-Quadrás Trías de Bes, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de enero de 2014 (RG 6487/11), siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 324.248,13 €

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 7 de mayo 2014 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de enero de 2014 (RG 6487/11)

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 22 de diciembre de 2014. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 9 de febrero de 2015.

Tercero.

Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 8 de marzo de 2017.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Sostiene la Abogacía del Estado que procede la inadmisión al amparo de lo establecido en el art. 69.b) LJCA en relación con el art. 45.2.d) de la LJCA .

Su petición no puede estimarse, en efecto, si bien es cierto que, inicialmente, la sociedad recurrente sólo presentó el poder general para pleitos. No lo es menos que, mediante escrito de 22 de mayo de 2014, aportó certificación del Acuerdo de la Junta General Extraordinaria, por el que se acordaba interponer recurso contencioso-administrativo contra la Resolución objeto del presente proceso.

La causa de inadmisión se rechaza.

Segundo.

Entrando a conocer del fondo del asunto, se impugna la Resolución del TEAC que ha estimado en parte el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de Cataluña. En concreto, se confirma la Resolución con la excepción de lo relativo a los intereses de demora. Conviene precisar que el TEAR confirmó la liquidación practicada correspondiente al IS ejercicio 2003; pero estimó el recurso contra la sanción, la cual anulo. El debate se centra, por lo expuesto, únicamente en la liquidación.

Para resolver el litigio nos interesa destacar los siguientes hechos:

1.- La sociedad TOPGRANTISA SA es una sociedad patrimonial sin actividad económica.

El 20 de noviembre de 2000 la entidad TOPGRANTISA SA, suscribió un contrato de leasing con los arrendadores CAIXALEASING Y FACTORING EFC SA Y LEASING CATALUÑA EFC SA.

En dicho contrato los arrendadores cedían en arrendamiento financiero un solar sin edificar, de la que ambas entidades eran titulares al 50%, a TOPGRANTISA por el importe de 195 cuotas que sumaban 2.204.267,97 € - incluidos la recuperación del coste del bien y la carga financiera- más IVA y una opción de compra de 11.667,84 €. El capital total financiado o de recuperación del coste del bien ascendía a 1.394.348,08 €.

2.- El 4 de febrero de 2003, en escritura pública, se ejercitó por TOPGRANTISA SA la opción de compra y, seguidamente, transmitió el terreno a la sociedad IGUZZINI ILLUMINAZACIONE ESPAÑA SA, por 2.745.934,15 €.

No se practicó amortización en el bien objeto de la comprobación mientras permaneció en su titularidad por tratarse de un activo no amortizable.

3.- No se discute que la fecha de la transmisión del objeto del leasing es el 4 de febrero de 2003. Pero mientras que la Inspección considera que la fecha de adquisición coincide con esta fecha, el obligado tributario sostiene que la misma se retrotrae al momento de formalización del contrato de arrendamiento financiero, en el ejercicio 2000, en cuyo caso habría transcurrido más de un año entre la adquisición y posterior transmisión, hecho por el cual la Ganancia Patrimonial se imputaría a la Parte Especial de la Base Imponible.

Partiendo del criterio descrito, la Inspección realiza la correspondiente regularización, sosteniendo que el obligado tributario debió imputar la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la finca a la base general. Propuesta que es aceptada por el Acuerdo de liquidación -pp. 11 a 13 del Acuerdo-. Tanto el TEAR -pp. 6 a 13 de la Resolución, como el TEAC -pp. 16 a 19- confirman el criterio mantenido en el Acuerdo de liquidación.

Tercero.

Para comprender al alcance de lo debatido en el presente litigio, debe tenerse en cuenta que de conformidad con lo establecido en al art. 75 de la Ley 43/1995 (LIS), las sociedades patrimoniales tributan con arreglo a una serie de reglas especiales. Una de ellas era que " la base imponible de dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, y se cuantificará según lo dispuesto en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF...". El tipo general de gravamen será del 40% para la parte general de la base imponible y del 15% para la parte especial. Por otra parte, el art 39 de la Ley 40/1998 (LIRPF), disponía que: " La parte especial de la renta del período impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la

fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación".

Se entiende ahora la tesis de la demandante, pues lo que se sostiene es que adquisición del inmueble se produjo en el momento de la fecha de firma del contrato de leasing, no cuando realizó la opción de adquisición, lo que implicaría que la ganancia obtenida debe integrar la base imponible especial, no la general como sostiene la Administración, para ello sostiene que debe serle aplicada la normativa establecida para el IS, no la del IRPF. Mientras que la Administración sostiene que la fecha de adquisición es la fecha de la opción, pues no resulta de aplicación la normativa del IS y, por lo tanto, el bien no ha sido adquirido con más de un año de antelación al efectuarse la opción y realizarse la venta en el año 2003, por lo que la ganancia obtenida debe integrar la base imponible general.

Cuarto.

La Sala comparte la tesis de la Administración por las siguientes razones:

1.- El principio que orienta la regulación fiscal de las sociedades patrimoniales es el de asimilar la tributación final de las mismas a la existente en el IRPF y ello pese a que las sociedades sean sujetos del IS y tributen por dicho impuesto.

La regla que inspira el art. 75.3 de la LIS es que, sin perjuicio de alguna especialidad específicamente indicada, la base imponible se determina partiendo de la estructura del IRPF. Dicho de otro modo, la parte general de la base imponible estará generada por el importe total de la renta obtenida por la sociedad en el periodo de imposición, con exclusión de las ganancias patrimoniales generadas por la sociedad con una antigüedad superior a un año, las cuales formarán parte de la parte especial de la base imponible -arts. 38 y 39 LIRF-.

Ello tiene una consecuencia importante que sirve para contestar uno de los argumentos de la recurrente, y es que la medición de la renta no se efectúa partiendo del resultado contable -con la excepción de los rendimientos derivados de actividades económicas-, y todo ello sin perjuicio de que las sociedades patrimoniales deban llevar contabilidad por obligarle a ello el Código de Comercio. Como razona el TEAR, no es relevante que " la sociedad mercantil, llevase su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el "PGC, ya que esta contabilización no puede afectar al tratamiento que la normativa de IRPF otorga al leasing" - p13-.

Por lo tanto, en contra de lo que sostiene el recurrente y como afirma la Abogacía del Estado, para determinar la base imponible y su calificación como general o especial, debe estarse a la normativa del IRPF, pues así ha sido querido por el legislador, con la única excepción de las reglas específicas establecidas en el art. 75.3 LIS . No cabe, por ello, pretender que se aplica a la sociedad patrimonial, el régimen general establecido en la LIS, pues precisamente lo que hace la ley en los arts. 75 y ss es configurar un régimen especial y, como hemos indicado, el principio que inspira el régimen es que la base reguladora se calcule con arreglo a lo establecido en el IRPF.

Lo que pretende en el fondo la recurrente es que se le aplique un régimen mixto que tenga en cuenta, en lo que le beneficia, lo establecido para el IS. Tal proceder no es posible, máxime en un caso como el de autos en el que el TEAR pone de manifiesto que la sociedad " no desarrollaba ninguna actividad empresarial en los términos definidos por la normativa fiscal. Nos encontramos pues con una sociedad patrimonial que no desarrolla actividad empresarial o profesional alguna y que no pudo destinar, por tanto, el bien objeto de leasing a ninguna actividad económica" -p. 11-. Como afirma dicho Tribunal y la Sala comparte, " la normativa no prevé ninguna especialidad en este ámbito, con la salvedad, claro está, de aquellos contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto de acuerdo con las normas del IS, lo cual no ocurre en el presente, al encontrarnos con una sociedad patrimonial que no realiza ningún tipo de actividad económica".

2.- Ciertamente, el art 11.3 de la LIS establecía que " en el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1, corresponderían a los citados bienes ". Presumiéndose "que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra opción cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión". Lo que a la postre, en palabras del TEAR -p. 8- significaba que " la normativa del IS configura

al usuario del contrato como propietario del bien objeto del mismo desde la fecha en la que tiene lugar la puesta a disposición a condición de que éste ejercite la opción de compra".

Pero como hemos venido razonando, la norma citada y el art. 128 LIS, no sería de aplicación a la recurrente, la cual es una sociedad patrimonial sin actividad económica.

3.- Lo anterior implica que, al no ser de aplicación la normativa pretendida, conforme a lo exigido por el art 39 de la LIRPF, debemos determinar el momento en el que se "adquiere" el inmueble.

En nuestra jurisprudencia, el contrato de arrendamiento financiero o leasing se define como una " institución del derecho comercial importado del área jurídica de los Estados Unidos de América, y plenamente incorporada a nuestro tráfico económico y comercial, es un contrato complejo y en principio atípico regido por sus específicas disposiciones y de contenido no uniforme ", cuya la naturaleza jurídica es la " de arrendamiento con opción de compra; el arrendamiento aparece claramente por la terminología que se expresa en el contrato, por las tercerías de dominio que con harta frecuencia llegan a esta Sala interpuestas por las entidades de leasing que mantienen su postura de propietarios- arrendadores,....la opción de compra se añade al arrendamiento por un precio residual, que corresponde al valor de la cosa ya desgastada por el uso " - STS (Civil) de 2 de diciembre de 1998 (Rec. 2060/1994)-. Afirmando la STS (Civil) de 19 de julio de 1999 (Rec. 107/1995), que " la entidad de leasing.....es la titular dominical del bien que, si es embargado, podrá ejercitar con éxito la tercería de dominio....[Pues] se trata de un contrato jurídicamente distinto de la compraventa a plazos de bienes con reserva de dominio ".

En la misma línea, la STS (Civil) de 13 de julio de 2006 (Rec. 765/2006) razona que " la jurisprudencia configura el arrendamiento financiero, mayoritariamente, como un contrato complejo -de cesión de uso con opción de compra-, con causa única, y en principio atípico, que tiene "como objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos con dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas, y que incluirá necesariamente una opción de compra a su término a favor del usuario" (Disp. Adic. 7ª Ley 29 julio 1988, recogida entre otras SS. en las de 3 de febrero , 20 de julio y 5 de octubre de 2000 y 8 de febrero de 2002). Se le reconoce indudable semejanza con la compraventa a plazos con reserva de dominio, pero también se destaca que se trata de contratos que persiguen diversas finalidades y producen efectos distintos (S. 21 de octubre de 2000), de ahí que sean numerosas las Sentencias que les diferencian (SS. 30 de julio de 1998 ; 31 de octubre de 2001 ; 16 de marzo y 4 de abril de 2002 ; 21 de abril de 2004 ; 18 de mayo y 31 de octubre de 2005 y 22 de febrero de 2006 , entre otras muchas), lo que acarrea la inaplicabilidad de la Ley de 17 de julio de 1965, salvo que se pruebe la existencia de un acuerdo simulativo en el que el leasing opere como negocio aparente para encubrir una compraventa a plazos (SS. 30 de julio y 2 de diciembre de 1998 ; 6 de abril y 23 de diciembre de 2001 ; 4 de abril y 2 de diciembre de 2002 , entre otras). Y sobre todo importa resaltar en relación con el asunto litigioso que: a) al arrendatario financiero sólo se le cede el uso del bien objeto del contrato (SS. 14 de febrero de 2002 y 5 de marzo de 2003 , entre otras); b) la entidad de leasing conserva la titularidad dominical del bien, la cual puede defender, frente a un embargo, mediante la tercería de dominio (SS., entre otras, 30 de junio de 1993 ; 19 de julio , 26 de noviembre y 2 de diciembre de 1999 ; y 21 de marzo de 2002); y, c) resulta irrelevante que el vehículo embargado figure a efectos administrativos a nombre de la entidad ejecutada en la Jefatura de Tráfico (SS., entre otras, 8 de febrero y 2 de diciembre de 2002) ".

Por lo tanto, lo razonable es entender que el inmueble se adquirió en el ejercicio 2003 cuando se ejercitó la opción de compra. En este sentido, en contra de lo que sostiene la recurrente, nos hemos pronunciado en nuestra SAN (2ª) de 24 de octubre de 2013 (Rec. 444/2010) donde ante un debate idéntico sostuvimos que " uniendo estas consideraciones con lo previsto en el artículo 609 del Código Civil resulta que la parte recurrente no ha adquirido la propiedad ni en virtud del contrato (pues los términos del contrato no lo preveían así) ni, obviamente, mediante la usucapión pues no se ha poseído con buena fé y justo título durante el plazo señalado en el artículo 1957 del mismo Código Civil . Debe entenderse, por lo tanto, que adquirió la propiedadmediante el ejercicio de la opción de compra por lo que, al vender el mismo día, la ganancia se obtuvo en menos de un año y, en consecuencia, debe confirmarse la liquidación objeto del presente recurso ". Pues este es el momento en que el dominio a título de dueño y la posesión que ya se tenía coinciden, concurriendo el título y el modo.

4.- En contra de lo que razona el recurrente esta es la posición que mantiene la Dirección General de Tributos. La Resolución que cita se refiere a una sociedad que tributa en el régimen general. La Resolución V0953/07, de 16 de mayo, si analiza un supuesto de leasing ejercitado por sociedad patrimonial sin actividad económica. Donde se razona que " de conformidad con la remisión efectuada en el TRLIS a las reglas del IRPF para el cálculo de la base imponible de las sociedades patrimoniales, la aplicación del régimen fiscal establecido para el arrendamiento financiero en los artículos 11.3 y 115, ambos del TRLIS, exige que los elementos se afecten

por el usuario a sus explotaciones económicas, lo que no tiene lugar en el caso consultado donde no se ejerce ningún tipo de actividad económica".

El motivo se desestima.

Quinto.

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Se rechaza la causa de inadmisión articulada por la Abogacía del Estado.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D^a. Gloria Messa Teichman en nombre y representación de TOPGRANTISA SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de enero de 2014 (RG 6487/11), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Il^{mo}. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.