

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075101

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 4603/2016

SUMARIO:

Sociedades patrimoniales. Tributación de las sociedades patrimoniales. Determinación de la base imponible. *Periodo de generación de la ganancia patrimonial por la venta de unas fincas adquiridas mediante contrato de arrendamiento financiero.* El período de generación de la ganancia/pérdida patrimonial deberá comprender el tiempo transcurrido entre la fecha de ejercicio de la opción de compra y la fecha de venta de los elementos patrimoniales adquiridos como consecuencia de su ejercicio, ya que es la fecha en la que el usuario ejercita la opción de compra prevista en el contrato, cuando pasa a adquirir la «propiedad» de las fincas que hasta entonces ostentaba la entidad financiera; esto es, hasta que no se ejercita la opción de compra la entidad de leasing es la titular dominical del bien, ya que es con el ejercicio de la opción de compra cuando se produce la incorporación del bien a título de dueño al patrimonio de quién, hasta ese momento, no era más que un arrendatario.

Es la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades la que da un tratamiento favorable a los contratos de leasing, de suerte que, por expresa prescripción del legislador, el usuario del contrato se configura «fiscalmente» como propietario del bien objeto del mismo desde la fecha en la que tiene lugar su puesta a disposición a condición de que éste ejercite la opción de compra. Esta asimilación, que también la realiza la normativa contable, es la que le permite deducir las cuotas de amortización que corresponderían a los bienes objeto del contrato. Asimilación que también tiene el oportuno reflejo en el marco de los beneficios fiscales a la inversión contemplados en la normativa del Impuesto. Pero esta asimilación no se produce para los contribuyentes que determinen su renta de acuerdo con las normas de IRPF, que es la norma que resulta aplicable al interesado al tener la consideración de sociedad patrimonial; el hecho de que sea una persona jurídica, en concreto una sociedad mercantil, y de que por Ley esté obligado a llevar contabilidad y haber contabilizado los bienes objeto de leasing en las correspondientes cuentas de inmovilizado no equivale ni posibilita la asimilación reclamada por el interesado.

En consecuencia, no discutiéndose en el presente caso que la sociedad tuviera en 2006 la condición de patrimonial, le son aplicables las normas del IRPF y no las del Impuesto sobre Sociedades por lo que, de acuerdo con el criterio del TEAC, y con independencia de la contabilización llevada a cabo por la interesada, la propiedad del inmueble se adquirió en el momento de ejercitar la opción de compra. El periodo de generación de la ganancia patrimonial, derivada de la venta por una sociedad patrimonial de fincas adquiridas mediante contrato de arrendamiento financiero no afectas a actividad económica alguna, comienza a contar desde la fecha en que se ejercita la opción de compra, y no desde la fecha en que se celebró el contrato de leasing. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 57 y 105.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 11, 61 y 115.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 39 y 40.

Código Civil, arts. 609 y 1.957.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 18/05/2012 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña dictó Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, derivado del acta de disconformidad número A02-... incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad Instituto **XX SL**, notificándose dicho Acuerdo a la interesada el día 22/05/2012 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación notificada el 11/04/2011.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se ha puesto de manifiesto que la interesada, que según sus estatutos tiene por objeto social la implantación, creación e impartición de cursos de formación y reciclaje de trabajadores así como la creación y explotación de estudios, y que cumplía los requisitos que establece el artículo 61 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 (en adelante, TRLIS), para tributar según el régimen de sociedades patrimoniales, obtuvo en el ejercicio 2006 dos ganancias patrimoniales con período de generación inferior al año:

* Una de 3.939,88 euros, derivada de la venta al Ayuntamiento de ...del inventario de bienes muebles existentes en el inmueble conocido como sala "...", que no había sido declarada por la interesada.

* Otra de 8.729.135,44 euros, obtenida con la venta del edificio sito en el término municipal de ... (edificio número uno del ...sin número), y que si bien había sido declarada (aunque por un importe de 8.891.931,64 euros), se había considerado como ganancia patrimonial generada en un periodo superior al año.

La Inspección procedió a modificar la base imponible declarada de la sociedad incluyendo los importes obtenidos de las citadas ganancias patrimoniales en la parte general de la base imponible, toda vez que el período de generación de las mismas era inferior al año natural. El importe comprobado de cada uno de los componentes de las rentas obtenidos por la interesada a lo largo del período objeto de comprobación es el detallado a continuación:

COMPONENTE RENTA	DECLARADO	COMPROBADO
RDTO CAPITAL INMOBILIARIO	0,00	0,00
RDTO CAPITAL MOBILIARIO	15.019,19	15.019,19
GANANCIA PATRIMONIAL > 1 año	8.891.931,64	0,00
GANANCIA PATRIMONIAL <= 1 año (INVENTARIO)	0,00	3.939,88
GANANCIA PATRIMONIAL <= 1 año (VTA EDIFICIO)	0,00	8.729.135,44
TOTAL PARTE GENERAL DE LA BASE IMPONIBLE (antes de compensar)		8.748.094,51

Sobre dicho importe se admitió la compensación de bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 2002 a 2004 ambos inclusive (48.578,02, 117.571,30 y 119.690,73 euros, respectivamente). El importe comprobado de la parte general de la base imponible, una vez practicadas las compensaciones oportunas, ascendió a 8.462.254,46 euros, al que se le aplicó un tipo de gravamen del 40%, resultando una cuota íntegra general de 3.384.901,78 euros, una cuota diferencial de 3.382.650,47 euros y una cuota del acta de 2.096.890,55 euros, que junto con unos intereses de 568.564,76 euros determinó una deuda total a ingresar de 2.665.455,31 euros.

Segundo.

Asimismo, fue incoado un expediente sancionador a resultas del cual, en fecha 18/05/2012, se impuso a la sociedad una sanción de 7.661,82 euros por considerar que había incurrido en la infracción tributaria leve definida en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Tercero.

Disconforme con estas liquidaciones, la interesada interpuso frente a las mismas el día 05/06/2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña las reclamaciones números 08/08598/2012 y 08/07498/2012, resultando la primera (relativa a la liquidación) desestimada y la segunda (referente a la sanción) estimada mediante resolución acumulada fallada por dicho TEAR el 16/02/2016 y notificada el 22/03/2016.

Cuarto.

Disconforme la entidad con la anterior resolución, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso de alzada que nos ocupa el 06/04/2016, en el que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a la liquidación recurrida:

1. Niega la existencia de una ganancia patrimonial de 3.939,88 euros en la venta del inventario de bienes muebles al haberse vendido estos por el mismo precio por el que se adquirieron. Señala, en esencia, que la Administración se basa en una serie de cálculos que no pueden ser admitidos por falta de prueba de la hipótesis de partida.

2. Defiende la integración en la parte especial de la base imponible de la ganancia obtenida en la venta del inmueble sito en el término municipal de ... por tener un periodo de generación superior al año, concretamente de 11 años y 3 meses. Considera que el inmueble había sido adquirido en el momento de la firma del contrato de leasing (año 1995) en vez de considerar que la adquisición se produjo en el momento en el que la sociedad ejerció la opción de compra (año 2005), señalando que cuando se vende no puede aplicársele, solo por el formalismo de que la compra se financió mediante un leasing a diez años en vez de mediante una hipoteca, el régimen de generación "en período inferior al año", que está pensado para las operaciones especulativas. En defensa de su postura alega que la empresa contabilizó desde el primer momento el inmueble como un inmovilizado, practicando las amortizaciones correspondientes, y no contabilizando los pagos como gastos de alquiler sino la deuda total en el pasivo, devengando los correspondientes gastos financieros derivados del aplazamiento del pago.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

* Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por el interesado frente a la misma.

Tercero.

El ajuste a Derecho del Acuerdo de liquidación identificado en el antecedente de hecho primero exige analizar, por un lado, la venta al Ayuntamiento de ... del inventario de bienes muebles existentes en el inmueble conocido como sala "... y, por otro, la venta del edificio sito en el término municipal de ... a la sociedad **ZZ SL**, para determinar el importe de la ganancia patrimonial obtenida en la primera operación y el periodo de generación de la ganancia derivada de la segunda.

Cuarto.

En relación con la primera ganancia patrimonial (la relativa al inventario de bienes muebles), examinado el expediente administrativo remitido se constata que la recurrente compró en 2006 por un importe de 2.614.402,64 euros el inmueble denominado Sala ..., en ..., con el mobiliario y enseres que se hallaban en su interior. Ese mismo año, la sociedad vendió al ayuntamiento de ..., por un precio de 47.190,73 euros, la lista de bienes inventariados existentes en el local en el momento de su compra, entre los que se encontraban los siguientes: cristalería, vajilla, cubertería, utensilios de cocina, electrodomésticos, mobiliario, y material de música y vídeo. Asimismo, se comprueba que la interesada no declaró ninguna ganancia patrimonial y que habiendo la Inspección instado la acreditación del precio de compra de los bienes inventariados, aquella señaló desconocerlo puesto que en la escritura de compra se había establecido un precio global, no siendo posible segregar el del mobiliario.

Respecto de la comprobación de valores, el artículo 57.1 de la LGT establece:

"El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

En el presente caso, para calcular la ganancia patrimonial obtenida con la venta de los citados bienes muebles, la Inspección parte del hecho de que el 31/03/2009 el Ayuntamiento de ...adquirió el pleno dominio del inmueble antes señalado por un precio de 2.704.554 euros (impuestos excluidos). A este importe le suma el correspondiente a la dotación a la amortización del período 27/07/2006 a 31/03/2009. Por otra parte, como el valor del suelo no es amortizable, se calcula la amortización de la construcción (72,03% del total inmueble) de conformidad con el porcentaje del 2% establecido, resultando que el precio de venta más las amortizaciones asciende a 2.805.367,24 euros. Y siendo el precio de venta del inventario de 47.190,73 euros, el precio total de la venta asciende a 2.852.557,97 euros. Pues bien, teniendo en cuenta que el precio de compra fue de 2.614.402,64 euros, se plantea una regla de tres mediante la cual obtiene la Inspección el valor de adquisición "calculado" del inventario de bienes muebles transmitido, que asciende a 43.250,85 euros, de donde resulta que la ganancia patrimonial obtenida es de 3.939,88 euros (47.190,73 - 43.250,85).

Y respecto de dichos cálculos, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña señala en su resolución ahora impugnada:

A criterio de este Tribunal, deviene ajustada a derecho la regularización inspectora, puesto que para determinar el precio de compra de los muebles, necesariamente incluido en el precio global pagado, acudió al precio de mercado, que es uno de los medios previstos en el artículo 57 LGT. En concreto, recurrió al precio de mercado de la misma Sala ..., que se puso de manifiesto en 2009, porque es de ver que el 31.3.09 el Ayuntamiento adquirió el pleno dominio de la finca, por un precio de 2.704.554 euros. Esto es, conociendo el precio de compra total y los dos precios de venta (el de los muebles y el del inmueble), se puede determinar qué parte de dicho precio global correspondía a los muebles.

Se considera suficientemente motivada la regularización efectuada acudiendo al propio precio de mercado del activo vendido, sin que quepa exigir una explicitación singularizada de todos los factores incidentes en la conformación del valor de los enseres, sino que lo esencial es contrastar la idoneidad del sistema utilizado para la conformación del precio, cuestión que se cumple en la valoración practicada por cuanto en ella no se utilizan estudios o estimaciones, sino los propios datos extraídos de las escrituras de compra y de venta.

Quinto.

Frente a ello, alega la sociedad que los cálculos efectuados carecen de prueba de la hipótesis de partida, que los mismos parten de un valor de mercado indemostrado y que es imposible que el mobiliario gane valor con el paso del tiempo. Sin embargo, hemos de reiterar que dichos cálculos parten del precio de venta del mismo inmueble pactado por las mismas partes, coincidiendo este TEAC con el TAER en que no existe un valor de comparación que pudiera resultar mas idóneo. Y respecto del resto de alegaciones, cabe recordar que el artículo 105.1 de la LGT dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", y que habiendo la Administración justificado tanto los datos de partida como el método de cálculo empleado para obtener el valor comprobado, correspondía a la interesada aportar pruebas o cálculos tendentes a rebatir aquellos, limitándose la misma sin embargo a efectuar alegaciones que tan solo cuentan con el apoyo de su afirmación, pese a que dicha insuficiencia probatoria ya había sido puesta de manifiesto tanto por el Órgano de Inspección como por el TEAR de Cataluña. Por lo tanto, hemos de desestimar las alegaciones de la recurrente en este punto.

Sexto.

En cuanto a la otra ganancia patrimonial objeto de regularización, resulta clave el hecho -no discutido- de que la interesada tenía en el ejercicio 2006 la condición de sociedad patrimonial, al concurrir los requisitos previstos en el artículo 61 del TRLIS, esto es:

- Más de la mitad de su activo no estaba afecto a actividades económicas.
- Más de la mitad de su capital social pertenecía a menos de 10 socios.

Pues bien, las sociedades patrimoniales tributaban de acuerdo con el apartado 3 del artículo 61 TRLIS, que establecía las siguientes reglas especiales:

<<a) La base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, y se cuantificará según lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluido lo establecido en el capítulo III de su título II y en su artículo 95.1.a), segundo párrafo, y teniendo en cuenta lo siguiente

1.º La determinación del rendimiento neto procedente de actividades económicas se realizará mediante la modalidad normal del método de estimación directa.

2.º En el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.º No serán de aplicación las reducciones establecidas en los artículos 21.2, 21.3, 24.2, 30 y 94.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando alguno de los socios de la sociedad patrimonial sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

4.º Las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores se compensarán según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) El tipo de gravamen será del 40 por ciento para la parte general de la base imponible. La parte especial de la base imponible tributará al 15 por ciento.

c) La cuota íntegra únicamente podrá minorarse por aplicación de las siguientes partidas:

1.º Deducciones previstas para las personas físicas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 69 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los términos establecidos en el artículo 70 de la citada ley.

2.º Deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 81 y 82 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.º Pagos a cuenta previstos en los artículos 45 y 140 de esta ley.

d) En el cálculo del importe de los pagos fraccionados realizado según lo establecido en el apartado 2 del artículo 45 de esta ley, las únicas minoraciones a realizar serán las procedentes de las deducciones previstas en los apartados 2, 4 y 5 del artículo 69 y en los artículos 81 y 82 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquel.

Si dicho cálculo se realiza aplicando lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, tan sólo se tendrá en cuenta la deducción prevista en el apartado 4 del artículo 69 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo>>.

Por lo tanto, la base imponible tributa a un tipo del 40% o del 15% según se integre en la parte general o especial de la base imponible, disponiendo al respecto los artículos 39 y 40 de la LIRPF:

- Artículo 39. *Integración y compensación de rentas en la parte general de la renta del período impositivo.*

<<La parte general de la renta del período impositivo estará constituida por la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales previstas en el artículo 40 de esta ley, y será el resultado de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refieren el título VII y el artículo 96 de esta ley y el capítulo II del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente.

(...)>>.

- Artículo 40. *Integración y compensación de rentas en la parte especial de la renta del período impositivo.*

<<1. 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">>

Séptimo.

En relación con la operación que ahora nos ocupa, encontramos en el expediente remitido una escritura pública otorgada el día 28/02/1995 por la que el YY SA vende el inmueble a AA SA, la cual lo cedió en arrendamiento financiero a la interesada por un precio total de 399.615.720 pesetas (2.401.738,84 euros) más IVA, obligándose a satisfacer el pago de 120 cuotas de 23.216,80 euros cada una; otra escritura de 28/09/2005 donde consta que la recurrente ejerció el derecho de opción de compra adquiriendo la plena propiedad del inmueble por el precio fijado en su día como valor residual (225.379,54 euros) más IVA; y finalmente una última escritura de fecha 24/05/2006 por la que la interesada vende la finca a la entidad ZZ SL por importe global de 10.893.344,40 euros más IVA.

Pues bien, lo que se discute en este caso es el período de generación de la plusvalía puesta de manifiesto con dicha venta, existiendo dos opciones:

* Período inferior a un año (postura de la Inspección), ya que la interesada únicamente podía transmitir la finca a partir de la fecha en la que adquiere su propiedad como consecuencia de haber ejercitado la opción de compra (en 2005). Ello determina que la ganancia se integre en la parte general de la base imponible y tribute al 40%.

* Período superior a un año (postura de la sociedad), pues la interesada entiende que el inmueble había sido adquirido en el momento de la firma del contrato de leasing (en 1995) y no cuando ejerció la opción de compra. Ello determina que la ganancia se integre en la parte especial de la base imponible y tribute al 15%.

Y sobre esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal Central en su resolución de fecha 26/10/2010 (RG 2344/09), en la que se señala lo siguiente:

A nuestro juicio el período de generación de la ganancia/pérdida patrimonial deberá comprender el tiempo transcurrido entre la fecha de ejercicio de la opción de compra y la fecha de venta de los elementos patrimoniales adquiridos como consecuencia de su ejercicio, ya que es el día 6 de abril de 2004, fecha en la que el usuario ejercita de manera anticipada la opción de compra prevista en el contrato, cuando pasa a adquirir la "propiedad" de las fincas que hasta entonces ostentaba la entidad financiera **B**; esto es, hasta que no se ejercita la opción de compra la entidad de leasing es la titular dominical del bien, ya que es con el ejercicio de la opción de compra cuando se produce la incorporación del bien a título de dueño al patrimonio de quién, hasta ese momento, no era más que un arrendatario, tal y como señala la Inspección de los Tributos a lo largo del Acuerdo de liquidación impugnado.

En este sentido, en la escritura pública del contrato de leasing se señalaba expresamente que "**B** podrá ceder, transmitir o enajenar el inmueble por cualquier título, así como los derechos derivados del presente contrato. No obstante, el cesionario o adquirente vendrá obligado a respetar los derechos del arrendatario (**GIX SL**) en virtud del presente contrato". Es decir, la entidad **B** era la propietaria de las fincas objeto del contrato, y por ende ostentaba todas las facultades dominicales, si bien las mismas se encontraban limitadas por los derechos del usuario derivados del contrato de leasing (el derecho de gozar y utilizar los inmuebles, y el derecho de opción de compra).

Como se analizó anteriormente, es la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades la que da un tratamiento favorable a los contratos de leasing (ya bajo el régimen general del artículo 11.3 del TRLIS o ya bajo el régimen especial del artículo 115 del TRLIS), de suerte que, por expresa prescripción del legislador, el usuario del contrato se configura "fiscalmente" como propietario del bien objeto del mismo desde la fecha en la que tiene lugar su puesta a disposición a condición de que éste ejercite la opción de compra. Esta asimilación, que también la realiza la normativa contable, es la que le permite deducir las cuotas de amortización que corresponderían a los bienes objeto del contrato. Asimilación que también tiene el oportuno reflejo en el marco de los beneficios fiscales a la inversión contemplados en la normativa del Impuesto.

Pero esta asimilación no se produce para los contribuyentes que determinen su renta de acuerdo con las normas de IRPF, que es la norma que resulta aplicable al interesado al tener la consideración de sociedad patrimonial; el hecho de que sea una persona jurídica, en concreto una sociedad mercantil, y de que por Ley esté obligado a llevar contabilidad y haber contabilizado los bienes objeto de leasing en las correspondientes cuentas de inmovilizado no equivale ni posibilita la asimilación reclamada por el interesado, o dicho con otros términos, su analogía proscrita en este ámbito (artículo 14 de la LGT). Es decir, poco vale a estos efectos, que el obligado tributario, como 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 del IRPF otorga al leasing.

Por todo ello, hemos de desestimar lo alegado por el interesado y confirmar la liquidación impugnada.

Cabe indicar, además, que dicha resolución fue confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 24/10/2013 (rec. 444/2010), que señala:

A la hora de determinar si la propiedad de las fincas incluidas en el contrato de arrendamiento financiero suscrito entre **B** y **GIX S.L.** el día 18 de julio de 1997 transmitió la propiedad (como pretende la parte recurrente) de forma independiente al momento en que se produjo el ejercicio de la opción de compra (6 de Abril de 2004) hay que partir de los términos de lo acordado en el contrato.

En la escritura de fecha 18 de Julio de 1997 en la que consta el contrato de arrendamiento financiero se habla de:

- **B** es la propietaria de las fincas en cuestión.
- Dichas fincas han sido adquiridas por **B** para su posterior cesión en régimen de arrendamiento financiero ó leasing.
- **B** puede ceder, transmitir ó enajenar el inmueble pero el arrendatario financiero no puede ceder, transmitir ni enajenar por cualquier título ni el inmueble ni los derechos que ostente en su beneficio.

En la escritura en la que se ejercita el derecho de opción de modo anticipado al plazo previsto (de fecha 6 de Abril de 2004) se habla de que **B** es la propietaria de las fincas descritas.

En la escritura de venta suscrita entre **GIX S.L.** y **TAZ** (suscrita el mismo día 6 de Abril de 2004) la propia empresa ahora recurrente afirma que "es la propietaria de las fincas descritas, las cuales adquirió por compra a la **Caja A**, formalizada mediante el ejercicio de la opción de compra".

A todo lo dicho hasta ahora, y que nos dirige hacia la confirmación de la resolución objeto de recurso, debe unirse una cuestión básica y que también permite concluir que la propiedad solo se adquiere al momento de ejercitar la opción de compra y es que la propia jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo determina claramente que el momento de la opción es cuando se transmite la propiedad.

La Sala primera del Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 13 de Julio de 2006 (Rec. 765/2006) ha recogido claramente la jurisprudencia sobre la naturaleza del contrato de leasing y ha afirmado 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 EDJ1998/18035; 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 (S. 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)>>.

Más reciente en la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de fecha 12 de Febrero de 2013 cuando afirma que <<En general, han destacando su componente arrendaticio en la relación entre entidad financiera y titular del derecho a usar el bien mueble, de tal forma, que el arrendatario financiero del bien no adquiere un derecho real sobre él, sino el derecho a usar la cosa ajena, obligándose el arrendador a mantenerle en el uso pacífico de la misma>>.

Por lo tanto, uniendo estas consideraciones con lo previsto en el artículo 609 del Código Civil (LEG 1889, 27) 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 usucapion pues no se ha poseído con buena fe y justo título durante el plazo señalado en el artículo 1957 del mismo Código Civil.

Debe entenderse, por lo tanto, que adquirió la propiedad el día 6 de Abril de 2004, mediante 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.

Octavo.

En consecuencia, no discutiéndose en el presente caso que la sociedad tuviera en 2006 la condición de patrimonial, le son aplicables las normas del IRPF y no las del Impuesto sobre Sociedades por lo que, de acuerdo con el criterio de este TEAC antes transcrito -confirmado por la Audiencia Nacional-, y con independencia de la contabilización llevada a cabo por la interesada, la propiedad del inmueble se adquirió en el momento de ejercitar la opción de compra, por lo que procede desestimar las alegaciones de la recurrente también en este punto y confirmar la liquidación impugnada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.