

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082458

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2021

Sala 1.^a

R.G. 7583/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Arrendamiento financiero (Leasing). El régimen fiscal especial aplicable a determinados contratos de arrendamiento financiero se configura como un auténtico beneficio fiscal consistente en la posibilidad de que determinados bienes adquiridos a través de dichos contratos se amorticen de forma acelerada con respecto a la que resultaría de aplicar los criterios generales de amortización.

Este régimen constituye una excepción al régimen general previsto para los contratos con opción de compra o renovación o cualquier otro contrato de arrendamiento financiero, en los que sólo es deducible el gasto correspondiente a la amortización técnica del activo adquirido a través de estos contratos.

En resumen, dicho régimen fiscal especial considera fiscalmente deducible la parte de las cuotas satisfechas al arrendador que corresponden a la carga financiera, así como la parte de las mismas correspondiente a la recuperación del coste del bien que financia el arrendador, siempre que no exceda del resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

El régimen fiscal especial se aplica a los contratos de arrendamiento financiero que tienen por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de unas cuotas.

Para el disfrute del régimen especial aplicable a los contratos de arrendamiento financiero se exige que las cuotas de arrendamiento financiero aparezcan expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

Además, se exige que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o tenga carácter creciente a lo largo del período contractual. Este último requisito es una cláusula antiabuso para evitar que bajo la apariencia de un leasing se lleven a cabo operaciones que se asimilan más a una compraventa. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 115.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 214.

Código Civil, arts. 1218 y 1225.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de abril de 2021

RECURSO: 00-07583-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

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

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26-06-2019 relativa a la reclamación económico administrativa nº 28/27174/15.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 05-11-2015 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 derivado del acta de disconformidad número **A02-...5**, incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XZ SA**, notificándose el citado Acuerdo al interesado el 16-11-2015 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 17-03-2015.

La entidad **XZ SA** presentó declaración por el período impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

Ejercicio: 2010

- Base imponible: 0,00
- Líquido a ingresar: 0,00

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio: 2010

- Base imponible: 783.417,10
- Líquido a ingresar: 229.015,01
- Autoliquidación: 0,00
- Cuota del acta: 229.015,01
- Interés demora: 47.791,19
- Deuda tributaria: 276.806,20

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **XZ SA**, la misma se encontraba clasificada, según el IAE, en el epígrafe 833.1: "*PROMOCIÓN INMOBILIARIA DE TERRENOS*".

Segundo.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- Improcedente aplicación por el obligado tributario del régimen especial de arrendamiento financiero al no cumplir los requisitos previstos en el artículo 115.4 del TRLIS.

Tercero.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación interpuso con fecha 15-12-2015 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico-administrativa nº 28/27174/15.

Cuarto.

Con fecha 26-06-2019, notificada al interesado el 09-07-2019, dictó el TEAR resolución desestimando la citada reclamación.

Quinto.

Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR, interpuso con fecha 31-07-2019 ante este TEAC el recurso de alzada nº 7583/19 que aquí nos ocupa, solicitando la anulación de la misma y formulando la cuestión siguiente:

- Única.- Cumplimiento por el obligado tributario de los requisitos previstos en el artículo 115.4 del TRLIS a efectos de poder aplicar el régimen especial de arrendamiento financiero.

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 recurrente frente a la misma.

Tercero.

Alega el interesado el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 115.4 del TRLIS a efectos de poder aplicar el régimen especial de arrendamiento financiero, manifestando al respecto lo siguiente:

<<Pues bien y aun cuando tanto en el anexo incorporado a la escritura pública, como en el primer recibo del contrato aparezca denominada como cuota la entrega de la cantidad inicial, esta debería haberse consignado como dos conceptos diferentes ya que cada uno se corresponde con una operación asimismo distinta, a saber:

1.- Una inicial entrega a cuenta, que únicamente contiene los conceptos de recuperación de coste del bien y del gravamen indirecto (falta la carga financiera)

2.- Una segunda entrega o cuota propiamente dicha en la que ahora sí, se contiene los tres requisitos que establece el artículo 115. 3 para que pueda ser considerada como cuota.

La distinción entre ambas cantidades es absoluta y el hecho de que aparezcan con una sola denominación no puede impedir su consideración distinta e individualizada y en especial la única parte de la misma que se debe considerar como cuota y que cumple con los requisitos necesarios y suficientes para la aplicación del régimen especial.

TERCERO.- En el escrito de alegaciones al acta en disconformidad ... de fecha ... de 2.015 se hizo una exposición pormenorizada del motivo por el cual "figuraba" dentro del cuadro de amortización una primera cuota a pagar superior a las siguientes, motivo exclusivo por el cual la inspección considera incumplido el requisito necesario para que las dos operaciones se beneficien del régimen especial de arrendamiento financiero y que volvemos a reproducir por considerarlo de vital importancia en el caso que nos ocupa:

Como se podrá comprobar mediante los documentos bancarios adjuntos, tanto en el contrato de arrendamiento financiero formalizado en fecha 12 de marzo de 2.008 como en el formalizado en fecha 10 de octubre de 2.007, esa primer cuota no es tal, sino que por el contrario resulta de la suma de la entrega a cuenta realizada más la verdadera primera cuota repercutida en concepto de arrendamiento financiero.

A continuación se explica con mayor detalle:

Respecto al contrato de 10 de octubre de 2.007.

1- Importe correspondiente a la recuperación del coste del bien reflejado erróneamente en el cuadro de amortización como primera cuota:

976.208,43

2- Importe de la entrega a cuenta abonado en fecha 13 de octubre de 2.007 con número de recibo ... (Se adjunta copia):

970.395,13.

3- Importe correspondiente a la recuperación del coste del bien de la verdadera primera cuota abonada en fecha 13 de octubre de 2.007 con número de recibo ... (Se adjunta copia):

5.813,30*

**(Los 23.791,57 euros restantes cargados en el recibo se corresponden con la carga financiera como queda reflejado en el cuadro de amortización anexo en la columna de "rendimientos" correspondiente a esta primera cuota)*

Como se puede apreciar, la suma de ambos importes (970.395,13 + 5.813,30 = 976.208,43) abonados de forma separada y mediante recibos indistintos se corresponde con el importe que la Inspección identifica como "Primera cuota más elevada" y que la entidad bancaria, entendemos que en un intento de simplificar la información, incluyó como una única cuota dentro del cuadro de amortización del contrato de arrendamiento financiero.

Respecto al contrato de 12 de marzo de 2.008.

Importe correspondiente a la recuperación del coste del bien reflejado erróneamente en el cuadro de amortización como primera cuota:

3.791.429,17

Importe de la entrega a cuenta abonado en fecha 14 de marzo de 2.008 con número de recibo ... (Se adjunta copia):

3.776.003,25

Importe correspondiente a la recuperación del coste del bien de la verdadera primera cuota abonada en fecha 14 de marzo de 2.008 con número de recibo ... (Se adjunta copia):

15.425,92*

**(Los 40.570,83 euros restantes cargados en el recibo se corresponden con la carga financiera como queda reflejado en el cuadro de amortización anexo en la columna de "rendimientos" correspondiente a esta primera cuota)*

Como se puede apreciar, la suma de ambos importes (3.776.003,25 + 15.425,92 = 3.791.429,17) abonados de forma separada y mediante recibos indistintos se corresponde con el importe que la Inspección de los Tributos identifica como "Primera cuota más elevada" y que la entidad bancaria, entendemos que en un nuevo intento de simplificar la información, incluyó como una única cuota dentro del cuadro de amortización del contrato de arrendamiento financiero.

Ante estas alegaciones la oficina técnica se limitó a calificar los argumentos y pruebas aportadas como una "interpretación voluntarista con la única intención de acomodar los citados pagos a los requisitos establecidos por el artículo 115.4 del TRLIS y cumplir con los mismos", atribuyendo a la entidad financiera el fraccionamiento en dos recibos idénticos y con número diferente cada uno de las primeras cuotas pagadas con el único objetivo de que los importes cuadren con las pretensiones del obligado tributario a la hora de aplicar el régimen previsto en el artículo 115 de la LGT (Entendemos que se refería al TRLIS) que se han podido emitir con mucha posterioridad al pago de los mismos por la propia entidad bancaria a solicitud del cliente y tratándose como puede advertirse por los importes consignados de un cliente preferente de la entidad financiera, no desvirtúan en nada la propia realidad de los hechos que documentan y de la propia escritura pública formalizada. "

...

CUARTA.- Comenzando por las sorprendentes afirmaciones realizadas por la oficina técnica, en particular a la posibilidad de haber sido expedidos dos recibos con posterioridad al pago de los mismos por parte de la entidad bancaria y a requerimiento del sujeto pasivo, al tratarse, según criterio de esta oficina técnica, de un cliente preferente de la entidad bancaria en base a los importes consignados, es apreciable un claro juicio de valor vertido por parte de la oficina técnica basado en las apariencias y despreciando la realidad del contrato formalizado.

Este error de apreciación por parte de la oficina técnica es fácilmente rebatible con la aportación del documento emitido por la entidad TW SA y facturas justificativas adjuntas como documentos números 1 a 5 donde se manifiesta el desglose de los conceptos reales de lo que desde la inspección viene a denominar como "primera cuota más elevada" y que dadas las correspondientes explicaciones en nuestro escrito de alegaciones se banalizaba como una "interpretación voluntarista con la única intención de acomodar los citados pagos a los requisitos establecidos por el artículo 115.4 del TRLIS y cumplir con los mismos".

A mayor abundamiento en el punto c) del mencionado certificado se aclara desde la entidad bancaria que ". esta entidad no incluye el desglose entre carga financiera y recuperación del coste del bien por cada una de las cuotas, reflejando únicamente el concepto de Base Imponible a efectos del impuesto sobre el valor añadido"

Completamos este certificado y facturas justificativas con los movimientos bancarios (documentos 6 y 7), donde se aprecia el cargo en la cuenta designada en el propio contrato de los dos recibos de forma independiente y perfectamente numerados en concordancia con los recibos aportados en su momento ante la inspección.

Se trata pues de datos objetivos y contrastados y donde se puede verificar con total seguridad:

1º Que desde la inspección no se puede decir que se ha dado prioridad a la información que se desprende de la escritura si no que por el contrario se ha hecho una lectura superficial de la documentación aportada, pudiendo en todo momento haber solicitado mayor detalle de esta o solicitando los libros diarios de la sociedad, obviándolo debido a un interés puramente recaudatorio.

2º Ha quedado del todo acreditado por parte del obligado tributario que bajo ningún concepto han podido ser emitidos con posterioridad los recibos aportados como así lo acreditan por una parte, el documento emitido por la propia entidad bancaria como documento 1, y por otra con los movimientos bancarios en la cuenta del obligado tributario (Documentos 6 y 7) donde se aprecian cargos indistintos con sus correspondientes números de recibo coincidentes a los aportados en el escrito de alegaciones.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. De la escueta resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional que motiva el presente recurso de alzada se puede concluir que la única causa por la cual es desestimada la reclamación interpuesta por esta parte, es la de otorgar al contenido de la escritura pública, no ya la del cuerpo de la escritura si no la de su anexo como "veracidad absoluta", obviando las manifestaciones realizadas y certificadas por las dos partes intervinientes en el negocio jurídico objeto de la escritura, en concreto un "Leasing Inmobiliario".

...

Segundo. De toda la documentación aportada, entre la que se encuentran tanto los recibos y extractos bancarios como las propias certificaciones emitidas por la entidad bancaria interviniente como arrendadora financiera, queda acreditado y probado que:

Respecto al contrato de 10 de octubre de 2.007:

Del importe correspondiente a la recuperación del coste del bien reflejado en el cuadro de amortización como primera cuota, 970.395,13 se corresponden con la entrega a cuenta abonada de forma independiente el 13 de octubre de 2.007 con número de recibo ..., siendo el importe correspondiente a la recuperación del coste del bien de la primera cuota abonada en fecha 13 de octubre de 2,007 de 5,813,30 y número de recibo ..., manteniéndose constante o creciente el resto de la vida del contrato.

Respecto al contrato de 12 de marzo de 2.008:

Del importe correspondiente a la recuperación del coste del bien reflejado en el cuadro de amortización como primera cuota, 3.776.003,25 euros se corresponden con la entrega a cuenta abonada de forma independiente el 14 de marzo de 2.008 con número de recibo ..., siendo el importe correspondiente a la recuperación del coste del bien de la primera cuota abonada en fecha 14 de marzo de 2.008 de 15.425,92 euros y número de recibo ..., manteniéndose constante o creciente el resto de la vida del contrato

Tercero. Por tanto queda acreditado que, a pesar de constar en el anexo de la escritura los importes de la entrega a cuenta y primera cuota de ambos contratos de leasing como una única primera cuota, se trató de un defecto de transcripción al tratarse de dos conceptos independientes y perfectamente diferenciados mediante los documentos obrantes en el expediente, en concreto:

1- Certificado emitido por la entidad arrendadora **TW**, donde se certifica cual es el desglose entre la entrega a cuenta y primera cuota de Leasing, donde se acredita que dichos importes fueron facturados de manera separada y por conceptos diferentes, aclarando en contra de lo mantenido por la inspección, que esta entidad no incluye el desglose entre carga financiera y recuperación del coste del bien por cada una de las cuotas, reflejando únicamente el concepto de Base Imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2- Factura correspondiente al pago a cuenta del contrato de Leasing de 12 de marzo de 2.008.

3- Factura correspondiente a la primera cuota del contrato de Leasing de 12 de marzo de 2.008.

4- Factura correspondiente al pago a cuenta del contrato de Leasing de 10 de octubre de 2.007.

5- Factura correspondiente a la primera cuota del contrato de Leasing de 10 de octubre de 2.007.

6- Extractos de movimientos bancarios emitido el 17 de octubre de 2.007 donde se puede apreciar el cargo en cuenta de las facturas de los puntos 4- y 5- de forma separada.

7- Extractos de movimientos bancarios emitido el 18 de marzo de 2.008 donde se puede apreciar el cargo en cuenta de las facturas 2- y 3- de forma separada.>>

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

<<Analizada la documentación aportada, esta Oficina Técnica pone de manifiesto que el análisis realizado por el representante del obligado tributario no deja de ser cuando menos una interpretación voluntarista, con la única intención de acomodar los citados pagos a los requisitos establecidos por el artículo 115.4 del TRLIS y cumplir con los mismos. Pese a lo expuesto los propios recibos aportados no se contradicen en nada con el propio anexo de las escrituras en las que se documentan los contratos de arrendamiento financiero que constan en el expediente y que nos llevan a aseverar que se han incumplido los requisitos del artículo 115.4 del TRLIS. Así los recibos aportados, por cada uno de los contratos, son idénticos en todo variando únicamente el número de recibo y los importes consignados en los mismos. Es decir, la aportación de los nuevos recibos en nada desvirtúa a los cuadros que se adjuntan en las escrituras públicas y que como documentos públicos extendidos en el momento de la formalización dan fe pública de lo consignados en los mismos. Únicamente lo que ha realizado el banco es fraccionar en dos recibos idénticos y con número diferente cada uno de las primeras cuotas pagadas, con el único objetivo de que los importes cuadren con las pretensiones del obligado tributario a la hora de aplicar el régimen previsto en el artículo 115 de la LGT, pero el hecho de que se fraccionen las cuotas en unos recibos que se han podido emitir con mucha posterioridad al pago de los mismos por la propia entidad bancaria a solicitud del cliente y tratándose como puede advertirse por los importes consignados de un cliente preferente de la entidad financiera, no desvirtúan en nada la propia realidad de los hechos que documentan y de la propia escritura pública formalizada, que no deja lugar a dudas de que la primera cuota de cada uno de los contratos es muy superior a las restante y por tanto se incumplen los requisitos del artículo 15.4 de la LGT.

A mayor abundamiento y si se analizan los propios recibos, de los mismos no se extraen los cálculos y desgloses que realiza el representante del obligado tributario, en los que separa la carga financiera y recuperación del coste del bien por cada una de las cuotas. Esos cálculos e importes no constan en ninguno de los cuatro adeudos aportados, la entidad financiera lo único que ha hecho por cada uno de los contratos es modificar cada una de las cuotas pagadas en el mismo día en dos adeudos con números diferentes y fraccionando lo que llama "cuota del arrendamiento financiero: base imponible" en dos, sin dejar constancia en ningún apartado de los desgloses que realiza el obligado tributario en sus alegaciones y que en modo alguno aparecen en los recibos.

De lo expuesto se desprende que esta Oficina Técnica rechaza las alegaciones del obligado por dos razones fundamentales: en primer lugar, porque a la hora de valorar la documentación que obra en el expediente y que según las alegaciones es diferente, se le debe dar prioridad a la información que se desprende de la escritura pública en tanto que como documento público formalizado en el momento de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero tiene prevalencia sobre unos recibos emitidos por la entidad financiera que se pueden emitir en cualquier momento y a solicitud del obligado tributario.

En segundo lugar, porque de los propios recibos emitidos por la entidad financiera, y en contra de lo manifestado en las alegaciones, entendemos que la documentación no es diferente y de la misma no se desprenden las conclusiones aducidas por el obligado, únicamente lo que se aprecia en los adeudos bancarios es que se fraccionan cada una de las primeras cuotas pagadas el mismo día por el obligado tributario en dos, sin hacer ningún desglose de carga financiera o recuperación del coste del bien como se hace en cualquier contrato de arrendamiento financiero y en el propio anexo del préstamo que consta en las escrituras, circunstancia que acredita que la primera cuota es única y por los importes que constan en los anexos de las escrituras y sin ninguna duda de mayor importe a las sucesivas.

...Conforme a lo señalado, de acuerdo con la documentación obrante en el expediente, y a la hora de valorar si los contratos de arrendamiento financiero formalizados por el obligado tributario cumplen los requisitos del artículo 115.4 del TRLIS, esta Oficina Técnica, a la vista de la escrituras públicas en las que se documentan los contratos de arrendamiento financieros y de los anexos que se adjuntan a las mismas, confirma la propuesta recogida en el acta incoada, por incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del mencionado régimen especial.>>

Establece el artículo 105.1 de la LGT, que:

<<En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo>>,

y en su artículo 106.1 (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma) que:

<<En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa>>.

En lo que respecta al valor probatorio de la escritura pública es preciso traer a colación el artículo 1218 del Código Civil que dispone que:

<<Los documentos públicos hacen prueba, aún contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste.>>

Mientras que el artículo 1225 del mismo texto legal determina respecto de los documentos privados, que:

<<El documento privado, reconocido legalmente, tendrá el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes>>.

Así pues, pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa a efectos de determinar el cumplimiento por el obligado tributario de los requisitos previstos en el artículo 115 del TRLIS.

Dispone el artículo 115 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 (TRLIS), regulador de los contratos de arrendamiento financiero, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

<<1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito.

2. Los contratos a que se refiere el apartado anterior tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

3. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual."

El régimen fiscal especial aplicable a determinados contratos de arrendamiento financiero se configura como un auténtico beneficio fiscal consistente en la posibilidad de que determinados bienes adquiridos a través de dichos contratos se amorticen de forma acelerada con respecto a la que resultaría de aplicar los criterios generales de amortización.

Este régimen constituye una excepción al régimen general previsto para los contratos con opción de compra o renovación o cualquier otro contrato de arrendamiento financiero, en los que sólo es deducible el gasto correspondiente a la amortización técnica del activo adquirido a través de estos contratos.

En resumen, dicho régimen fiscal especial considera fiscalmente deducible la parte de las cuotas satisfechas al arrendador que corresponden a la carga financiera, así como la parte de las mismas correspondiente a la recuperación del coste del bien que financia el arrendador, siempre que no exceda del resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

El régimen fiscal especial se aplica a los contratos de arrendamiento financiero que tienen por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de unas cuotas.

Para el disfrute del régimen especial aplicable a los contratos de arrendamiento financiero se exige que las cuotas de arrendamiento financiero aparezcan expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

Además, se exige que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o tenga carácter creciente a lo largo del período contractual.

Cuarto.

Pues bien, los hechos acaecidos en el presente caso fueron los siguientes:

Contrato de fecha 10-10-2007:

· Con fecha 10-10-2007 suscribió el interesado un contrato de arrendamiento financiero con la entidad **TW SA EFC**, en el que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"PRIMERA.- OBJETO

1) **TW SA EFC** de acuerdo con la normativa citada, cede en arrendamiento financiero ("leasing") a favor del USUARIO, que acepta, el uso del inmueble descrito en el exponendo I de este contrato, cuyo pleno dominio fue adquirido por **TW SA EFC**. en cumplimiento del encargo y de las instrucciones recibidas de dicho USUARIO, quien ahora las confirma.

...

2) Sin otra contraprestación distinta de las cuotas que más adelante se establecen, como un pacto o cláusula más integrante del total contenido contractual de la operación que en esta escritura se formaliza, **TW SA EFC** confiere en favor del USUARIO un DERECHO DE OPCIÓN DE COMPRA por el valor residual sobre el inmueble objeto del arrendamiento financiero ("leasing"), derecho cuyo ejercicio habrá de ajustarse a las condiciones de la estipulación decimocuarta.

....

CUARTA.- PRECIO POR LA CESIÓN DE USO Y FORMA DE PAGO.

1) El precio por la cesión que se articula en este contrato, es el de OCHO MILLONES NOVECIENTOS CUARENTA y CUATRO MIL CIENTO SETENTA y OCHO EUROS Y TREINTA Y CINCO CÉNTIMOS (euros 8.944.178,35).

Asimismo, el USUARIO se obliga a pagar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido I.V.A. 16,00% que asciende a UN MILLÓN CUATROCIENTOS TREINTA Y UN MIL SESENTA Y OCHO EUROS Y CUARENTA Y NUEVE CÉNTIMOS (euros 1.431.068,49).

EL USUARIO se obliga a satisfacer el importe del citado impuesto o el de cualquier otro que el futuro pueda establecerse conforme a los tipos legales aplicables en cada momento.

La suma de los dos conceptos antes expresados arroja una cifra de DIEZ MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS CUARENTA y SEIS EUROS Y OCHENTA Y CUATRO CÉNTIMOS (E 10.375.246,84), cantidad líquida que el USUARIO reconoce deber a **TW SA EFC**.

2) Dicho precio e impuesto, serán pagados por el USUARIO en el domicilio social de **TW SA EFC**. mediante 180 cuotas MENSUALES, siendo cada cuota según Anexo 1.

...

En cumplimiento de lo establecido en el apartado tres del Art. 115 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades, los representantes de **TW SA EFC**. hacen entrega con el consentimiento y aceptación del USUARIO, para que sea protocolizada y vaya unida a su matriz y a cuantas copias que de este documento se expidan, relación o cuadro anexo I en el que aparecen expresadas por separado y por cada cuota, las cantidades correspondientes a la recuperación del coste del bien (excluido el valor de la opción de compra), la carga financiera exigida, e (igualmente por separado) el gravamen indirecto que le corresponde."

Analizado por este Tribunal el citado anexo I, del mismo se desprende la existencia de una "primera cuota" por importe de 1.000.000,00 euros, de los que 976.208,43 euros corresponderían a la recuperación del coste del bien y 23.791,57 euros a la carga financiera; a continuación, la segunda cuota ascendería a 29.604,87 euros, correspondiendo 5.838,68 euros a la recuperación del coste del bien y 23.766,19 euros a la carga financiera, creciendo progresivamente las restantes cuotas.

Manifiesta el interesado que del importe correspondiente a la recuperación del coste del bien reflejado en el anexo I como primera cuota, 970.395,13 euros se corresponden con la entrega a cuenta abonada de forma independiente el 13-10-2007 (número de recibo ...), siendo el importe correspondiente a la recuperación del coste del bien de la primera cuota abonada ese mismo día, 13-10-2007, de 5.813,30 euros (número de recibo ...).

Constan en el expediente dos facturas emitidas por la entidad **TW SA EFC** con fecha 10-10-2007:

- Factura nº 7 - 23826, en concepto de "FACTURA DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO DEL CONTRATO Nº ..." con una base imponible de 970.395,13 euros.

- Factura nº 7 - 23824, en concepto de "FACTURA DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO DEL CONTRATO Nº ..." con una base imponible de 29.604,87 euros.

Analizados los extractos bancarios aportados por el interesado, podemos comprobar que se realizaron dos pagos distintos con fecha 13-10-2007, uno por cada una de las facturas nº 7, arriba indicadas.

Contrato de fecha 12-03-2008:

Con fecha 12-03-2008 suscribió el interesado un contrato de arrendamiento financiero con la entidad **TW SA EFC**, en el que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"PRIMERA.- OBJETO

1) **TW SA EFC** de acuerdo con la normativa citada, cede en arrendamiento financiero ("leasing") a favor del **USUARIO**, que acepta, el uso del inmueble descrito en el exponendo I de este contrato, cuyo pleno dominio fue adquirido por **TW SA EFC** en cumplimiento del encargo y de las instrucciones recibidas de dicho **USUARIO**, quien ahora las confirma.

...

2) Sin otra contraprestación distinta de las cuotas que más adelante se establecen, como un pacto o cláusula más integrante del total contenido contractual de la operación que en esta escritura se formaliza, **TW SA EFC** confiere en favor del **USUARIO** un **DERECHO DE OPCIÓN DE COMPRA** por el valor residual sobre el inmueble objeto del arrendamiento financiero ("leasing"), derecho cuyo ejercicio habrá de ajustarse a las condiciones de la estipulación decimocuarta.

....

CUARTA.- PRECIO POR LA CESIÓN DE USO Y FORMA DE PAGO.

1) El precio por la cesión que se articula en este contrato, es el de **DIECISÉIS MILLONES CIENTO SETENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y CUATRO EUROS Y CINCUENTA Y DOS CÉNTIMOS** (euros 16.175.344,52).

Asimismo, el **USUARIO** se obliga a pagar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido I.V.A. 16,00% que asciende a **DOS MILLONES QUINIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL CINCUENTA Y CINCO EUROS Y VEINTINUEVE CÉNTIMOS** (euros 2.588.055,29).

EL USUARIO se obliga a satisfacer el importe del citado impuesto o el de cualquier otro que el futuro pueda establecerse conforme a los tipos legales aplicables en cada momento.

La suma de los dos conceptos antes expresados arroja una cifra de **DIECIOCHO MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE EUROS Y OCHENTA Y UN CÉNTIMOS** (euros 18.763.399,81), cantidad líquida que el **USUARIO** reconoce deber a **TW SA EFC**.

2) Dicho precio e impuesto, serán pagados por el **USUARIO** en el domicilio social de **TW SA EFC** mediante **180 cuotas MENSUALES**, siendo cada cuota según Anexo 1.

...

En cumplimiento de lo establecido en el apartado tres del Art. 115 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades, los representantes de **TW SA EFC** hacen entrega con el consentimiento y aceptación del **USUARIO**, para que sea protocolizada y vaya unida a su matriz y a cuantas copias que de este documento se expidan, relación o cuadro anexo I en el que aparecen expresadas por separado y por cada cuota, las cantidades correspondientes a la recuperación del coste del bien (excluido el valor de la opción de compra), la carga financiera exigida, e (igualmente por separado) el gravamen indirecto que le corresponde."

Analizado por este Tribunal el citado anexo I, del mismo se desprende la existencia de una "primera cuota" por importe de 3.832.000,00 euros, de los que 3.791.429,17,43 euros corresponderían a la recuperación del coste del bien y 60.570,83 euros a la carga financiera; a continuación, la segunda cuota ascendería a 55.996,75 euros, correspondiendo 15.434,69 euros a la recuperación del coste del bien y 40.562,06 euros a la carga financiera, creciendo progresivamente las restantes cuotas.

Manifiesta el interesado que del importe correspondiente a la recuperación del coste del bien reflejado en el anexo I como primera cuota, 3.776,003,25 euros se corresponden con la entrega a cuenta abonada de forma independiente el 14-03-2008 (número de recibo ...), siendo el importe correspondiente a la recuperación del coste del bien de la primera cuota abonada ese mismo día, 14-03-2008, de 15.425,92 euros (número de recibo ...).

Constan en el expediente dos facturas emitidas por la entidad **TW SA EFC** con fecha 12-03-2008:

- Factura nº 8 - 5285, en concepto de "FACTURA DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO DEL CONTRATO Nº ..." con una base imponible de 3.776.003,25 euros.

- Factura nº 8 - 5287, en concepto de "FACTURA DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO DEL CONTRATO Nº ..." con una base imponible de 55.996,75 euros.

Analizados los extractos bancarios aportados por el interesado, podemos comprobar que se realizaron dos pagos distintos con fecha 14-03-2008, uno por cada una de las facturas nº 8, arriba indicadas.

Asimismo, consta en el expediente un Certificado emitido y firmado por la entidad **TW SA EFC**, en el que se hizo constar:

"En relación con los contratos de arrendamiento financiero formalizados a favor de XZ, el primero en fecha 10 de octubre de 2007 ... y el segundo el 12 de marzo de 2008...

MANIFIESTA

a) Respecto al contrato de fecha 10 de octubre de 2.007:

Que el importe neto consignado en primer lugar en el anexo 1 protocolizado, por importe de 1.000.000 euros se divide en dos cantidades, la primera de 970.395,13 euros corresponde a la entrega a cuenta, facturada de forma separada con nº de factura 7-23824 con fecha de emisión 10/10/2007 cuya copia se adjunta. Y la segunda, de 29.604,87 euros, se corresponde con la primera cuota del contrato, del mismo importe que el resto del periodo anual, y facturada igualmente de forma separada con nº de factura 7-23826 con fecha de emisión 10/10/2007 cuya copia se adjunta, ambas cargadas en la cuenta del titular de la operación designada en el propio contrato.

Y que, por lo tanto, el importe consignado en primer lugar como recuperación del coste del bien en el anexo 1 del contrato, que asciende a 976.208,43 euros es la suma de dos conceptos: 970.395,13 euros correspondientes a la entrega a cuenta, más 5.813,30 euros correspondiente a la recuperación del coste del bien de la primera cuota.

b) Respecto al contrato formalizado el 12 de marzo de 2.008:

Que el importe neto consignado en primer lugar en el anexo 1 protocolizado por importe de 3.832.000 euros, se divide en dos cantidades, la primera de 3.776.003,25 euros corresponde a la entrega a cuenta, facturada de forma separada con nº de factura 8-5285 con fecha de emisión 10/03/2008 cuya copia se adjunta. Y la segunda, de 55.996,75 euros, se corresponde con la primera cuota del contrato, del mismo importe que el resto del periodo anual, y facturada igualmente de forma separada con factura nº 8-5287 con fecha de emisión 12/03/2008 cuya copia se adjunta, ambas cargadas en la cuenta del titular designada en el contrato.

Y que, por lo tanto, el importe consignado en primer lugar como recuperación del coste del bien en el anexo 1 del contrato, que asciende a 3.791.429,17 euros es la suma de dos conceptos: 3.776.003,25 euros correspondientes a la entrega a cuenta, más 15.425,92 euros correspondientes a la recuperación del coste del bien de la primera cuota.

c) Respecto a la información contenida en las facturas por los diversos conceptos indicar que esta entidad no incluye el desglose entre carga financiera y recuperación del coste del bien por cada una de las cuotas, reflejando únicamente el concepto de Base Imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

A efectos de resolver la presente controversia, procede traer a colación la resolución de este Tribunal de 14-02-2008 (RG 1214/06), confirmada por el Tribunal Supremo mediante sentencia de 03-12-2012 (recurso nº 1025/2011), en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

<<QUINTO: De los citados artículos se desprende que el contrato de arrendamiento financiero ha de reunir una serie de requisitos; entre ellos que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del periodo contractual (art. 128.4 LIS y Disposición Adicional Séptima, 3 de la ley 24/88) cláusula antiabuso para evitar que bajo la apariencia de un leasing se lleven a cabo operaciones que se asimilan más a una compraventa. La postura de la reclamante basada en la consulta 1716/97, que entiende que si las cuotas iniciales son superiores, si se distribuye el importe entre las cuotas a satisfacer de forma que se mantenga el carácter constante o creciente de la recuperación del coste del bien el contrato puede gozar del régimen especial y, por tanto, con una mayor amortización, debe rechazarse en el caso que nos ocupa.

En relación a esta cuestión, y sobre la interpretación que debe hacerse de tal consulta, dada la ambigüedad de las mismas y la polémica suscitada, recientemente, el mismo órgano consultivo se ha pronunciado al respecto, en consulta vinculante, en la que aclara el alcance de su contenido y lo que debe ser entendido como pago inicial o a cuenta. Así, en su consulta de fecha 11 de julio de 2006, la Dirección General de Tributos ha manifestado que: "Si en el propio contrato de arrendamiento financiero, al establecerse el calendario de pagos y el desglose de cuotas, se prevé un sistema de financiación en el que, desde el inicio, el importe de la recuperación del coste del bien establecido en las cuotas y medido por períodos anuales no resulta constante o creciente a lo largo de todo el

período contractual, se incumpliría el requisito del art. 115.4 R-D-Leg. 4/2004 (TR Ley IS), no resultando de aplicación a ese contrato el régimen fiscal regulado en ese artículo. No cabe extender a este supuesto el criterio de la consulta DGT n.º 1716/1997, referente al tratamiento de las cantidades entregadas a cuenta al inicio o a la firma del contrato de arrendamiento financiero". Debe recordarse que el artículo 115 del TRLIS, regula el régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero regulados en la D. A. 7ª de la Ley 26/1988.

Así, la DGT, en contra de lo interpretado por el contribuyente, y confirmando el criterio seguido tanto por la Inspección como por el TEAR en primera instancia, manifiesta que: "En la contestación de 29 de julio de 1997 de este Centro Directivo (N.º 1716-97) a una consulta formulada por el organismo patronal que agrupa al colectivo de entidades de arrendamiento financiero que, entre otras cuestiones, planteaba el tratamiento de las cantidades iniciales que el arrendatario entregue a cuenta del total a financiar al arrendador, se señaló que: «en cuanto a las entregas iniciales a cuenta del total a financiar, o cuando se renueve un bien o equipo entregando el anterior usado a cuenta, en aquellos casos que no se quiera incumplir el requisito recogido en el artículo 128.4 de la Ley 43/1995, deberá distribuirse su importe entre las cuotas a satisfacer, de forma que se mantenga el carácter constante o creciente de la parte de recuperación del coste del bien en estos contratos de arrendamiento financiero. En estos casos, las citadas cantidades o el valor del bien entregado no habrán tenido la consideración de fiscalmente deducibles en el momento de su entrega».

El criterio expuesto se refiere al tratamiento de cantidades que se entregan al inicio o a la firma del contrato de arrendamiento financiero «a cuenta» del total a financiar. Este carácter de «a cuenta» implica que tales cantidades anticipan una parte del total importe del coste del bien cuya financiación se realiza a través del contrato de arrendamiento financiero.

Para estos casos es para los que se señaló la necesidad de distribuir el importe de dichas entregas iniciales, en la medida en que supongan recuperación del coste del bien, entre las cuotas a satisfacer, de forma que no se incumpla el requisito del carácter constante o creciente del importe anual de la recuperación del coste, exigido en el artículo 115.4 del vigente texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aclarando que en tales supuesto dichas cantidades no resultan fiscalmente deducibles en el momento de su entrega.

Cuestión distinta es que el propio contrato de arrendamiento financiero al establecer el calendario de pagos y el desglose de cuotas, prevea un sistema de financiación en el que, desde el inicio, el importe de la recuperación del coste del bien establecido en las cuotas y medido por períodos anuales no resulte constante o creciente a lo largo de todo el período contractual, supuesto en el que el contrato incumpliría el requisito del apartado 4 del citado artículo 115, ya que en este caso no se puede hablar de cantidades entregadas a cuenta, sino del propio desglose de la financiación del bien recogido en las cuotas del contrato.

En consecuencia, no cabe extender el criterio expuesto en la contestación de 29 de julio de 1997, anteriormente transcrito, a los supuestos de contratos de arrendamiento financiero en los que el importe de la recuperación del coste del bien establecido en la primera cuota implique el incumplimiento del carácter constante o creciente de la cuantía anual de la recuperación del coste. Estos contratos, en la medida en que no cumplan el citado requisito previsto en el artículo 115.4, no podrían acceder al régimen fiscal previsto en dicho artículo".

En el caso que nos ocupa, en el momento de la celebración de los contratos, se determinan las cuotas a pagar, la primera de las cuales es muy superior a las siguientes, estableciendo además el calendario de pagos y el desglose de cuotas, previendo unos sistemas de financiación en los que, desde el inicio, el importe de recuperación del coste del bien establecido en las cuotas y medido por períodos anuales no resulta constante o creciente a lo largo del período contractual.

Por lo tanto, siendo tal consulta de 1997 el principal argumento alegado por la entidad, y habiendo sido la misma aclarada a favor de la interpretación efectuada por la Inspección, este Tribunal desestima las alegaciones actoras confirmando el criterio seguido por el órgano gestor y confirmando, consecuentemente, el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAR en cuanto a esta cuestión, al no poder considerarse que los contratos objeto de controversia cumplan los requisitos de la DA 7ª de la Ley 26/1998 y 128.4 de la LIS.

En el mismo sentido al aquí expuesto se ha pronunciado este Tribunal, en un caso análogo al que nos ocupa, en su resolución de 15-02-2007 (RG 1291/05).>>

Señalando el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 03-12-2012 (recurso nº 1025/2011), respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

<<QUINTO

.- En el segundo motivo de casación, último admitido a trámite, «...» se queja de la infracción de la disposición adicional séptima, apartado 4, de la Ley 26/1988 (RCL 1988, 1656 y RCL 1989, 1782) y del artículo 128.4 de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), porque, en su opinión, el requisito que regulan [que «[e]l importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual»] no pretendía evitar que bajo la apariencia de un contrato de arrendamiento financiero se efectuase una compraventa a plazos, como defiende la Sala a quo, sino que buscaba, junto con el plazo de duración mínima de los contratos, poner un límite

máximo a la amortización acelerada de los bienes objeto del arrendamiento financiero. Asevera, por consiguiente, que si un contrato de leasing contempla un pago inicial o a cuenta de un importe superior a las sucesivas cuotas, pero la deducción fiscal del mismo se prorratea entre el resto de las cuotas que contempla el contrato, dicha distribución impedirá que se rebase el límite máximo que el legislador quiere para la amortización acelerada, verdadera y única finalidad del requisito regulado en los citados preceptos, no habiendo abuso fiscal que corregir.

La Sala de instancia afirma en el fundamento jurídico tercero, in fine, de la sentencia impugnada (a) que «la primera de las cuotas a pagar en todos los contratos [es] muy superior a las siguientes» y (b) que «no [ha] permanecido igual o creciente el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien a lo largo del período contractual».

Pese a las conclusiones fácticas alcanzadas por los jueces a quo sobre los contratos de arrendamiento financiero cuestionados, «...» considera que, aun cuando ese pago inicial sea superior a las sucesivas cuotas, si la deducción fiscal del mismo se prorratea entre el resto de las cuotas, dicha distribución impide rebasar el límite máximo que el legislador quiere para la amortización acelerada, que es la verdadera y única finalidad del requisito discutido.

No podemos acoger la tesis de la compañía recurrente por las dos razones siguientes:

(1ª) En primer lugar, porque el artículo 128 de la Ley 43/1995 debía ser objeto de una interpretación estricta, ex artículo 23.3 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490), pues regulaba, para los contratos de arrendamiento financiero que cumplieran los requisitos exigidos por el mismo, beneficios tributarios (amortizaciones aceleradas) no contemplados para los demás contratos de arrendamiento financiero en el artículo 11.3 de la Ley 43/1995.

(2ª) En segundo lugar, porque de prosperar la tesis de la parte recurrente la mera configuración formal de un contrato como de arrendamiento financiero permitiría obtener los beneficios fiscales atribuidos a esta figura jurídica, aun cuando bajo esa apariencia formal subyaciera materialmente otro contrato al que no correspondieran los beneficios fiscales previstos en el impuesto sobre sociedades, como sería el caso de una compraventa a plazos con una entrada inicial (calificación defendida, a efectos fiscales, por la Inspección de los Tributos para los contratos de arrendamiento financieros concernidos por este pleito en el fundamento de derecho quinto del acto de liquidación que está en el origen del mismo). De ahí que «la finalidad de evitar que bajo la apariencia de un leasing se lleven a cabo operaciones que en realidad encubren una compraventa a plazos» (FJ 3º, primer párrafo de la sentencia impugnada) ni siquiera sea ajena a la cláusula antiabuso que supone el requisito previsto en el apartado 4 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 y en el artículo 128.4 de la Ley 43/1995, aun cuando no fuera su finalidad primordial. Esa finalidad prioritaria se desprende con claridad del siguiente pasaje de la exposición de motivos de la Ley 26/1988:

«[...] la Ley aborda la regulación general de las operaciones de arrendamiento financiero. Sus normas reproducen, mejorándolas en algunos aspectos técnicos, las establecidas en la regulación anterior. Pero se introducen modificaciones en el tratamiento fiscal, que en la regulación precedente equivalía a la admisión de un principio ilimitado de libertad de amortización. Así, se establece la desagregación de las cuotas de arrendamiento en un componente de carga financiera y otro de recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, que sería el equivalente al concepto de amortización en el caso de una adquisición definitiva. Se acepta el principio de que ese segundo componente constituye un gasto amortizable para el arrendatario, pero se dispone que deberá ser de cuantía igual o creciente a lo largo del período contractual, para evitar una anticipación de gastos amortizables a través de cuantías decrecientes».

Las reflexiones que anteceden nos conducen a rechazar también el segundo motivo de casación y con él íntegramente el presente recurso.>>

Así pues, si en el primer año el importe de las cuotas totales satisfechas, incluida la entrega inicial, es superior al de los años siguientes, se estaría incumpliendo el requisito previsto el artículo 115.4 del TRLIS y, en consecuencia, no sería aplicable el régimen especial, a menos que la distribución de las cuotas posteriores fuera tal que determinase que las cuotas del primer año conjuntamente con la entrega inicial no fueran superiores a las de los años posteriores.

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, aplicando el criterio expuesto al caso que nos ocupa, podemos determinar que, aún en el caso en que consideremos que en la primera cuota consignada en el anexo 1 de cada uno de los contratos financieros que nos ocupan, el importe denominado "recuperación del coste del bien" incluía, además de la recuperación del coste del bien propiamente dicha, una entrega a cuenta (tal y como pretende el interesado), se estaría incumpliendo el requisito del carácter constante o creciente del importe anual de la recuperación del coste exigido en el artículo 115.4 del TRLIS, por lo que no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.