

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085760

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 158/2022, de 2 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15253/2021

SUMARIO:**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Arrendamiento financiero (leasing).**

El régimen especial de contratos de arrendamiento financieros considera gastos fiscalmente deducibles tanto la carga financiera satisfecha a la entidad financiera arrendadora (intereses) como la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien (amortización), siempre que se cumplan todos los condicionantes legales. Se configura como una ventaja fiscal, ya que determinados bienes adquiridos a través de contratos de arrendamiento financiero, pueden amortizarse de forma acelerada respecto de lo que resultaría de aplicar el régimen general. Por ello, el legislador cuando lo introduce prevé el cumplimiento de una serie de requisitos, como el ahora cuestionado, relativo a que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o presente un carácter creciente a lo largo del período contractual. Afirma la Sala que una cosa es que para observar la evolución de la recuperación del coste medio se ponderen la de los periodos anuales y, otra muy distinta, que cada uno de estos deba valorarse en relación exclusivamente a los posteriores para determinar si aquella es constante o creciente, lo cual descarta la propia literalidad del precepto cuando prevé tal requisito en relación a todo el periodo contractual. Pues bien, en aplicación del criterio del Tribunal Supremo, la Sala concluye que, en el caso analizado, se producen entregas iniciales reflejadas en el primer apunte del cuadro de amortización por el importe total, y resulta que la primera cuota supera a las restantes de modo que se incumple el requisito analizado. [Vid., STS, de 3 de diciembre de 2012, recurso n.º 1025/2011 (NFJ052971)]. Por tanto, no sería aplicable el régimen especial, salvo que la distribución de las cuotas posteriores a 2016 fuera tal que determinase que las del primer año conjuntamente con la entrega inicial fueran inferiores a las de los años posteriores, lo que no sucede. Por último, resuelve la Sala que la única posibilidad de deducir la cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien en ejercicios distintos y posteriores a aquel en que se devengaron y pagaron es que en este hubieran superado el porcentaje previsto en el precepto sobre el coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. Igualmente se infiere que, salvo tal circunstancia, el importe del gasto fiscalmente deducible se corresponde con la cantidad abonada en concepto de recuperación del coste del bien en cada ejercicio, por lo que el criterio de la Administración es correcto.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 115.4.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 128.4.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 11 y 106.

Ley 26/1988 (Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito), disp. adic. séptima.4.

PONENTE:*Doña María del Carmen Núñez Fiaño.*

Magistrados:

Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

Doña MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Don JUAN SELLES FERREIRO

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00158/2022

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2021 0000520

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015253 /2021 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. TRANSPUNXIN SL

ABOGADO PABLO LAGO ALMEIDA

PROCURADOR D./D^a. LUIS SANCHEZ GONZALEZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

PONENTE: D. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PDTA.

JUAN SELLES FERREIRO
FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA
MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, dos de marzo de dos mil veintidós.

En el recurso contencioso-administrativo número 15253/2021, interpuesto por TRANSPUNXIN S.L., representada por el procurador D.LUIS SANCHEZ GONZALEZ, dirigida por el letrado D. PABLO LAGO ALMEIDA contra RESOLUCION 30/12/20 IMPUESTO SOCIEDADES 2016 EXPEDIENTE 15/4748/18. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se

estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

Tercero.

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 502.918,73 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La entidad "Transpunxin, S.L." interpone el presente recurso jurisdiccional contra el acuerdo dictado con fecha 30 de diciembre de 2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en las reclamación económico-administrativa 15/4748/2018, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

La Administración regulariza los ajustes practicados por la interesada en aplicación del régimen especial de contratos de arrendamiento financieros, dado que o bien la entidad había realizado un pago inicial tal que la recuperación del coste del bien satisfecha en el primer ejercicio resulta superior a los siguientes o bien la dotación contable a la amortización en el ejercicio comprobado supera el periodo de amortización fiscal o aquella supera la recuperación del coste del bien en dicho ejercicio.

El recurso se sustenta en tres motivos: 1) indebida exclusión del régimen especial citado de los contratos nº 14 y 16 en el entendimiento de que el carácter igual o creciente de la recuperación del coste del bien debe hacerse respecto del importe anual y no a lo largo de todo el periodo contractual; b) en cuanto al contrato nº 1 la regularización obvia que en los ejercicios anteriores no se practicó el ajuste negativo correspondiente, de modo que no cabe una reversión de un ajuste negativo que en su momento no se practicó; y, c) respecto del contrato nº 7, se opone que el límite de recuperación del coste del bien satisfecho acumulado permite el ajuste fiscal que la sociedad practicó.

Segundo.

El primer punto de discrepancia se contrae a si los contratos 14 y 16 cumplen las exigencias previstas en el artículo 106 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que le permitiría a la sociedad deducir, como gasto fiscal del ejercicio, la cuantía de las cuotas de arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien. En particular, la Administración los excluye del régimen especial al estimar infringida el requisito del apartado 4, dado que el importe de la recuperación del coste en la primera cuota es superior a las siguientes. La demandante insiste en que el pago inicial no es una cuota sino entrada y que, por ende, se observa dicho requisito pues el carácter igual o creciente de la recuperación del coste del bien debe hacerse respecto del importe anual y no a lo largo de todo el periodo contractual

Dispone el artículo 106 R: 1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero en los que el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.

2. Los contratos a que se refiere el apartado anterior tendrán una duración mínima de 2 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.

5. Tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concorra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Tratándose de los contribuyentes a los que se refiere el Capítulo del Título VII de esta Ley, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5.

7. La deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias...".

Con la finalidad de acabar con la dispersión normativa de los regímenes especiales la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regula, entre otros, el que nos ocupa. El requisito ahora controvertido ya se contemplaba en dicha Ley, en su artículo 128.4, pasando al siguiente texto legal, al artículo 115.4 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 igual redacción a la actual.

Este régimen especial considera gastos fiscalmente deducibles tanto la carga financiera satisfecha a la entidad financiera arrendadora (intereses) como la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien (amortización), siempre que se cumplan todos los condicionantes legales. Se configura como una ventaja fiscal, ya que determinados bienes adquiridos a través de contratos de arrendamiento financiero, pueden amortizarse de forma acelerada respecto de lo que resultaría de aplicar el régimen general. Por ello, el legislador cuando lo introduce prevé el cumplimiento de una serie de requisitos, como el ahora cuestionado, relativo a que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o presente un carácter creciente a lo largo del período contractual.

Ya el TEAC en resoluciones de 14 y 28 de febrero de 2008 advertía que exigencia pretende evitar que, bajo la apariencia de un contrato de leasing, puedan llevarse a cabo operaciones asimiladas más a una compraventa, circunstancia que no se cumple cuando la primera cuota resulta ser muy superior a las siguientes, estableciéndose un sistema de financiación en el que la recuperación del coste medido en períodos anuales no es constante o creciente.

La demandante entiende que el pago inicial es una entrada, se prevén 60 cuotas excluida dicha cantidad de modo que se cumple el requisito. Además, en aplicación de la contestación de la DGT a la consulta de 5 de junio de 1997, " el carácter constante o creciente que debe tener la parte de cuota que corresponde a la recuperación del coste del bien debe medirse por periodos anuales, con independencia de la evolución que tengan las cuotas mensuales", de modo que siendo el ejercicio 2016 el comprobado, lo relevante es que el importe de la recuperación del coste del bien en ese año sea igual o inferior al de los ejercicios futuros, lo cual certifica la arrendadora.

Sobre esto último, simplemente señalar que una cosa es que para observar la evolución de la recuperación del coste medio se ponderen la de los periodos anuales y, otra muy distinta, que cada uno de estos deba valorarse en relación exclusivamente a los posteriores para determinar si aquella es constante o creciente, lo cual descarta la propia literalidad del precepto cuando prevé tal requisito en relación a todo el periodo contractual.

En cuanto a lo primero, la recurrente no discute, y así resulta del expediente administrativo, que en los contratos números 14 y 16 suscritos con la entidad PACCAR FINANCIAL ESPAÑA SLU, realizó una entrega inicial de 8.400 € y 1.328,48 € el 17/02/2017, y 5.500,00 euros, respectivamente, sin que en el cuadro de financiación del leasing se hubiera hecho una distribución de estos importes entre las distintas cuotas a satisfacer durante la vigencia del contrato. Por tanto, la tesis postulada por la recurrente resulta contraria a la jurisprudencia plasmada en la sentencia del TS de 03.12.2012, recurso 1025/2011, al resolver el segundo motivo de casación. Se planteaba por el recurrente la infracción de la disposición adicional séptima, apartado 4, de la Ley 26/1988 y del artículo 128.4 de la Ley 43/1995, por cuanto el requisito de que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o 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 defendía el Tribunal 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. En base a esto, postulaba 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".

El Tribunal Supremo rechaza al tesis del recurrente por lo siguiente: " (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 , 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 periodo contractual, para evitar una anticipación de gastos amortizables a través de cuantías decrecientes ».

En aplicación de este criterio a los contratos 14 y 16 en los que, como hemos visto, se producen entregas iniciales reflejadas en el primer apunte del del cuadro de amortización por el importe total, resulta que la primera cuota supera a las restantes de modo que se incumple el requisito analizado.

Siguiendo el razonamiento de la propia recurrente, se estaría incumpliendo el requisito previsto el artículo 106.4 LIS y, en consecuencia, no sería aplicable el régimen especial, salvo que la distribución de las cuotas posteriores a 2016 fuera tal que determinase que las del primer año conjuntamente con la entrega inicial fueran inferiores a las de los años posteriores, lo que no sucede.

En tal sentido, se pronuncia el TEAC en la resolución de 22.04.2021, recurso de alzada 7583/2019: "... 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".

Tercero.

En cuanto a la regularización correspondiente a los contratos 1 y 7 la AEAT sostiene que: " a los contratos números 1 y 7, el contribuyente manifiesta que los ajustes propuestos son incorrectos porque en ejercicios anteriores no practicó los ajustes negativos y, por lo tanto, no se puede producir la reversión de unos ajustes no practicados.

Esta alegación no puede ser estimada por cuanto que como se ha indicado anteriormente este régimen especial de los contratos de arrendamiento financiero es un régimen obligatorio que implica que los bienes financiados por leasing se amortizan fiscalmente en una cuantía igual al importe de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien (con el límite previsto en el segundo párrafo del apartado 6 del artículo 106 de la LIS).

Por lo tanto, en el presente caso, por lo que respecta al leasing nº 1, la última cuota se pagó el 20/10/2014, terminándose de amortizar fiscalmente este bien en el ejercicio 2014, por lo que la dotación contable a la amortización en el ejercicio 2016 no resulta fiscalmente deducible.

Por lo que respecta al leasing nº 7, el importe de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien ascendió en el ejercicio 2016 a la cantidad de 3.068,19 euros mientras que la amortización contable fue de 4.980,00 euros, por lo que existe un exceso de amortización contable que no es fiscalmente deducible de 1.911,81 euros".

Frente a ello la recurrente se limita a señalar que como no se practicó en su día el ajuste negativo, no se puede revertir y, por tanto, tiene derecho a deducir los gastos correspondientes a ejercicios anteriores conforme al artículo 11 LIS, lo contrario vulneraría el principio de capacidad económica y resultaría injusto. También afirma en cuanto al contrato nº 7 que no supera el límite de recuperación del coste del bien satisfecho acumulado.

Pues bien, como advierte la oficina de gestión estamos ante un régimen especial cuya aplicación a los contratos referidos (1 y 7) no se discute por la demandante. Ello impone que para gozar de las ventajas que entraña, se observen todos los requisitos y límites legales. Entre estos se prevé en el artículo 106.6, párrafo segundo LIS que: " El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien..."

De este precepto ya resulta que la única posibilidad de deducir la cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien en ejercicios distintos y posteriores a aquel en que se devengaron y pagaron es que en este hubieran superado el porcentaje previsto en el precepto sobre el coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. Igualmente se infiere que, salvo tal circunstancia, el importe del gasto fiscalmente deducibles se corresponde con la cantidad abonada en concepto de recuperación del coste del bien en cada ejercicio, por lo que el criterio de la Administración es correcto.

Tercero.

De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley no hacemos especial pronunciamiento sobre las costas procesales en atención dada la complejidad de la materia determinante de la regularización.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido:

1. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "Transpunxin, S.L." contra el acuerdo dictado con fecha 30 de diciembre de 2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en las reclamación económico-administrativa 15/4748/2018, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016

2. No hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

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.

