

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086305

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 9 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 683/2019

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Arrendamiento financiero. Sociedades de reducida dimensión. La aplicación del régimen especial regulado en el art 115 TR Ley IS, respecto de determinados contratos de arrendamiento financiero cuyo objeto es la cesión del uso de bienes inmuebles destinados al alquiler, no debe condicionarse a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica en los términos previstos en el art 27.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, en su redacción temporalmente aplicable, sino -simplemente- a que los bienes queden afectos a las explotaciones previstas en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. [Vid., STS, de 1 de diciembre de 2020, recurso nº 2310/2019 (NFJ080013)]. *Existencia de negocio fiduciario.* Afirma la Audiencia que en realidad nos encontramos ante un supuesto de *lease back*. La singularidad del caso de autos se encuentra en que en lugar de suscribirse el contrato de arrendamiento financiero con la entidad que transmite la propiedad perteneciente al esposo, aquel se suscribe con la entidad vinculada. Se trata de operaciones en las que se busca financiación empresarial y siendo la finalidad del art 115 del TRLIS la potenciación de la inversión, es difícil sostener que puedan beneficiarse del régimen especial, pues realmente no hay inversión, dado que el bien que ya pertenecía a la sociedad transmitente, de hecho, continúa estando a su disposición. Concluye la Sala afirmando que de lo que no cabe duda es que en un caso como el de autos, no cabe aplicar las ventajas del régimen especial pues lo que realmente ha ocurrido es que la sociedad transmitente no ha realizado realmente una inversión pues ha transmitido un bien y recuperado, a través de su vinculada, de forma inmediata su posesión, obteniendo la financiación buscada. Es cierto que la sociedad con quien se concierta el contrato de leasing no es la transmisora, pero este dato no nos parece relevante si tenemos en cuenta el grado de vinculación que antes hemos descrito. En efecto, si se analiza la operación en su conjunto se observa como la misma ha sido guiada por la intención de obtener financiación, no de realizar una inversión. Las operaciones de transmisión del bien y leasing back se realizan al mismo tiempo, no ha existido una traslación de la posesión y disposición material del bien que ha permanecido en la esfera patrimonial de las personas que controlan a las dos sociedades implicadas, de hecho, se ha mantenido el contrato de arrendamiento suscrito en suscrito en su día por la demandante. Es decir, mediante las operaciones realizadas no se ha producido una inversión, el bien financiado es el que ya se tenía, habiéndose producido el traslado de la disposición sobre el mismo bien de una a la otra entidad vinculada, obteniendo financiación que se garantiza con el leasing. Entiende por lo tanto la Sala que, si se valora la operación en su conjunto, realmente no ha existido una inversión, que es lo que quiere potenciar el régimen especial. Conceder, en un caso como el de autos, las ventajas inherentes al régimen especial, sería claramente contrario a la finalidad de la norma y a la filosofía que inspira las STS antes descritas. [Vid., STS, de 8 de noviembre de 2012, recurso nº 4180/2010 (NFJ049575)]. **Base imponible. Libertad de amortización. Requisito de mantenimiento de empleo.** Aplicación de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional 11ª del TR Ley IS. Afirma rotundamente la Sala que en la «trabajadora» concurre solo una doble condición probada: es titular del 99/100% de las participaciones y administradora única, pues no ha podido acreditar que realice funciones distintas a la de administración. Por lo que encaja en el supuesto del art. 1.2.c) de la Ley 20/2007. No hay, por lo tanto, empleo que mantener o fomentar. **Empresas de reducida dimensión. Sociedades de mera tenencia de bienes.** La razón por la que se ha denegado a la entidad la aplicación el Régimen especial de empresas de reducida dimensión es que «tienen que desarrollar actividades empresariales o actividades económicas». Pero este argumento es claramente contrario a la doctrina del TS. [Vid., STS, de 18 de julio de 2019, recurso nº 5873/2017 (NFJ074245)]. Ciertamente la Abogacía del Estado sostiene que la cifra de negocios debe apreciarse respecto del «grupo» y que esta podría ser superior a la exigida por la norma, pero a juicio de la Sala se trata de un argumento sin base fáctica, por lo que se desestima.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 108 y 115 y disp. adic. undécima.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.
Ley 26/1988 (Disciplina e intervención de las entidades de crédito), disp. adic séptima.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 144 y 156.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000683 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 12133/2019

Demandante: HUAXYACAC SL

Procurador: D. IGNACIO ARGOS LINARES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

S E N T E N C I A Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a nueve de marzo de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 683/2019, seguido a instancia de HUAXYACAC SL, que comparece representada por el Procurador D. Ignacio Argos Linares y asistido por Letrado D. Juan Carlos Pérez López, contra la Resolución del Tribunal Económico-

Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 (RG 8591/2015); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 213.615,60 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 9 de septiembre de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 18 de diciembre de 2019. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 27 de enero de 2020.

Tercero.

No se recibió el juicio la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 9 de marzo de 2020 y 9 de septiembre. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 23 de febrero de 2022.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 (RG 8591/2015), que desestimó el recurso de alzada contra la Resolución del TEAR de Cantabria de 25 de septiembre de 2015, que confirmó las liquidaciones correspondientes el IS ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Eliminación del ajuste al resultado contable por arrendamiento financiero -pp. 11 a 20-.
- 2.- Ajuste al resultado contable por libertad de amortización y aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo -21-.
- 3.- Aplicación de los incentivos previstos para empresas de reducida dimensión -pp. 22 a 25-.

Segundo. *Sobre la regularización efectuada.*

Centrándonos en el acta de disconformidad, resulta que la sociedad HUAXYACAC SL tiene como actividad el alquiler de locales industriales. A la entidad se le realizaron los siguientes ajustes:

1.- Ajuste al resultado contable por arrendamiento financiero. La sociedad realizó en los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, ajustes al resultado contable, correspondientes al arrendamiento financiero suscrito por la mercantil por importe de 7.000.000 €, con la entidad BANCANTABRIA INVERSIONES, el 28/12/2006. Los inmuebles fueron adquiridos en esa misma fecha por la entidad financiera a REAL DE PIASCA PROMOCIONES INMOBILIARIAS. Esta última sociedad y HUAXYACAC son entidades vinculadas, pues la propietaria del 99% de las participaciones y administradora de HUAXYACAC -D^a Estrella- es la esposa del propietario del 99% y administrador de REAL DE PIASCA PROMOCIONES INMOBILIARIA SL -D. Edemiro-.

En relación con esta operación consta que la entidad REAL DE PIASCA DE PROMOCIONES INMOBILIARIAS, suscribió acta de conformidad. En el acta, según se afirma que existía un negocio fiduciario y que BANCANTABRIA, en realidad, era un " mero intermediario" que recibió la encomienda de venta a HUAXYACAC, por un precio inferior al del mercado. Por eso, se decía, que a juicio de la Inspección lo que realmente existía era " un contrato de compraventa entre REAL DE PIASCA y HUASYACAC, unido a un préstamo de BANCANTABRIA de inversiones con la supergarantía de unos edificios por valor inferior al de mercado". Lo que hizo la inspección fue sostener que se trataba de operaciones entre vinculadas y fijó el precio real en 7.947.610,65 €; es decir, 947.610,65 €, que los declarados por el sujeto pasivo.

En todo caso, se añadía, no podría aplicarse el art 115 del TRLIS, en relación con la Disposición Adicional Séptima, de la Ley 26/1988, de 29 de julio, pues HUAXYACAC no realiza explotación económica alguna.

2.- Ajuste al resultado contable por libertad de amortización en el ejercicio 2010. Se trata de aplicar lo establecido en la Disposición Adicional Undécima del TRLIS, sosteniendo la Inspección que no es posible pues el obligado tributario "carece de empleados por cuenta ajena" a excepción de la Administradora única de la sociedad, que además ostenta una participación del 100% del capital sociedad desde el 10 de diciembre de 2009 -antes del 99%-.

3.- Tipo de gravamen aplicable. Se trata de la aplicación de la Disposición Adicional Undécima del TRLIS, que se entiende no aplicable al ser la plantilla nula.

Añadiendo que tampoco resultaría aplicable el tipo de las empresas de reducida dimensión, pues no se ejercita actividad económica.

Tercero. Ajuste al resultado contable por el arrendamiento financiero.

A.- Como hemos visto los argumentos por los que se realiza el ajuste son dos: Sostiene la Inspección que, realmente, no existe arrendamiento financiero -pp 18 a 21 del acuerdo de liquidación-. Y, además, no cale aplicar la ventaja fiscal al no realizar la entidad actividad económica alguna -pp. 21 a 26-.

El TEAC invirtió el orden de los argumentos, no analizando el primero de los motivos. Se centra en el segundo y, como estimó correcto el argumento de la Inspección, no considera " necesario valorar si el contrato de arrendamiento financiero...tenía por objeto una operación de tal naturaleza".

B.- El art 115 del TRLIS, regula el régimen fiscal aplicable a determinados contratos de arrendamiento financiero. Conforme al art 115.1 del TRLIS: " 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".

Disponiendo la D.A. Séptima de la Ley 26/1988, que: " Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan 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 las cuotas a que se refiere el número 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario".

Lo que han hecho el TEAC y la Administración ha sido condicionar la obtención del beneficio fiscal al cumplimiento de los requisitos del art 27 del TRLIS. Pues bien, la STS de 1 de diciembre de 2020 (Rec. 2310/2019), analiza precisamente este problema y llega a la conclusión de que " la aplicación del régimen especial regulado en el art 115 de la LIS aprobado por el RD-Legislativo 4/2004, de 4 de marzo, respecto de determinados contratos de arrendamiento financiero cuyo objeto es la cesión del uso de bienes inmuebles destinados al alquiler, no debe condicionarse a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica en los términos previstos en el art 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF , y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, en su redacción temporalmente aplicable, sino - simplemente- a que los bienes queden afectos a las explotaciones previstas en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio , sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito"

Por lo tanto, el motivo por el que el TEAC desestimó el recurso es contrario a Derecho.

Cuarto. Sobre la existencia de un negocio fiduciario.

A.- Lo anteriormente razonado nos obliga a examinar si existe o no un "negocio fiduciario" que es la cuestión que el TEAC no analizó. El examen de esta cuestión no genera indefensión alguna a la recurrente, pues ella misma ha introducido el debate en su demanda.

El Acuerdo de liquidación, como hemos dicho, analizó la cuestión en las pp. 18 y ss, teniendo en cuenta el acta de conformidad suscrita con PIASCA. Por lo tanto, lo que se indicó en dicha acta de conformidad resulta especialmente relevante.

Pues bien, en dicha acta se afirmó que PIASCA era propietaria de una serie de inmuebles -p. 2 del acta de conformidad-, los cuales " son vendidos" a BANCANTABRIA INVERSIONES. Entidad que, el mismo día, " realiza un leasing" a favor de HUAXYACAC. Entendiendo la inspección que " lo que realmente existe es un negocio fiduciario que no habría producido efectos traslativos, sino que BANCANTABRIA inversiones es un mero intermediario que lo que recibe es una encomienda de venta a HUAXYACAC, por un precio inferior al del mercado, el mismo precio inferior por el que realiza la supuesta adquisición a PIASCA":

En definitiva, para la Inspección lo que realmente se ha producido es un contrato de compraventa entre HUAXYACAC y PIASCA, unido a un préstamo de BANCANTABRIA con la supergarantía de unos edificios por valor inferior al de mercado. Añade que el " valor residual es ínfimo, el plazo del leasing hace que la vida económica de los edificios sea muy amplia...el coste del leasing se la totalidad de los edificios se verá cubierto, gracias a la actualización de la renta del arrendamiento del centro comercial en su totalidad".

Partiendo de esta idea la inspección valoró el inmueble en 7.947.619,65 €, en lugar de los 7.000.000 de €. HUAXYACAC y PRIASCA eran entidades vinculadas, de hecho, en ningún momento ha sido objeto de debate la existencia de vinculación entre estas sociedades.

En el acta -p. 3- se dice que HUAXYACAC era "conocedora del contenido y alcance del procedimiento de valoración por el valor normal de mercado", habiendo practicado "ajustes negativos al resultado contable por la diferencia de amortización entre el valor contabilizado y el valor de mercado consignado en el acta de la inspección extendida a PRIASCA".

B.- Para mayor claridad conviene realizar una exposición resumida y cronológica de lo ocurrido.

1.- El 30 de junio de 2006, HUAXYACAC arrendó los inmuebles ubicados en el centro comercial a HISPERCOSTA ESMERALDA por 150 meses y un total de 9.200.631,52 € (7.000.000 € de principal y 2.200.631,52 € de intereses más IVA). Se justificó al arrendamiento indicando que HUAXYACAC había suscrito un contrato de compraventa privado con PIASCA. No consta que dicho contrato se escriturase y que se efectuase traditio.

2.- El 28 de diciembre de 2006, PIASCA vendió por 7.000.000 € los inmuebles a BANCANTABRIA.

3.- El mismo día BANCANTABRIA, en escritura pública, suscribió un contrato de arrendamiento financiero con HUAXYACAC. El contrato de arrendamiento suscrito en su día con HIPERCOSTA ESMERALDA se mantuvo vigente.

C.- Partiendo de estos hechos, la conclusión de la Inspección es clara -p- 3 del acta-: "la operación realizada con fecha 28/12/2006...no [es] un arrendamiento financiero por lo que no cabe realizar ningún tipo de ajuste al resultado contable por este motivo".

En las pp. 18 y ss. del Acuerdo se reproduce el acta y la única norma que se cita para justificar el proceder de la Administración, al margen de la remisión a lo afirmado en el acta de conformidad, es el art. 16 del TRLIS referido a las operaciones vinculadas.

El TEAR se ha limitado a reproducir el Acuerdo de liquidación y compartir sus argumentos. El TEAC, como hemos visto, no analizó la cuestión. La Abogacía del Estado razona en las pp. 7 y 8 que la entidad " vino a aceptar los efectos favorables para sus declaraciones fiscales de la calificación jurídica de la Inspección. Por lo que no puede ahora mantener los efectos favorables de una distinta calificación jurídica".

B.- Lo que viene a sostener la Administración es que el acta suscrita en conformidad por la otra entidad vinculada, que participó, en la valoración. Así, en la p. 21 del acuerdo se dice que " en el acto de determinación del valor se advertía a ambas partes vinculadas de su derecho a recurrir". Y no parece que lo hiciese la ahora recurrente que aceptó la valoración efectuada.

El problema que debemos analizar por lo tanto es si la suscripción de un acta de conformidad por la entidad vinculada impide ahora a la demandante discutir la calificación admitida en dicha acta por una sociedad, ciertamente vinculada, pero dotada de una diferente personalidad jurídica.

Establece el art.156 de la LGT que " cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos se hará constar expresamente en el acta".

Ciertamente el art 16.9 del TRLIS, en la redacción aplicable al caso, establece que "l a firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas". Pero la vinculación de la que habla la ley, en lógica consonancia con la regulación, es la relativa a la " firmeza del valor de mercado", no a otras cuestiones. Por lo que, al margen de que, como se afirma en el acuerdo de liquidación la sociedad ahora recurrente participase y aceptase el valor de mercado efectuado por la Administración, sigue en pie la cuestión de si puede discutir la calificación contenida en un acta de conformidad que no suscribió.

Tiene declarado el TS, entre otras, en la STS de 9 de octubre de 1999 (Rec. 7874/1994), "el acta de conformidad no vincula al sujeto pasivo .. [pero] si cierra para el primero todo posible debate sobre los hechos aceptados". Y es que, en efecto, conforme se infiere de la lectura del art. 156.5 de la LGT 144.2 de la LGT, "los hechos aceptados por los obligados tributario en las actas de inspección se presumirán ciertos y sólo podrá rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho".

En este sentido, la STC 76/1990 , estableció como doctrina que " el valor probatorio" de las actas de conformidad " sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones". Y en conexión con esta afirmación, la STS de 9 de mayo de 1998 (Rec. 6344/1992), afirmó que " en lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas, el acta de conformidad es impugnabile, porque a estas operaciones no se extienden las presunciones antes dichas". La STS de 6 de junio de 2005 (Rec. 3149/2000), afirma que " la práctica de los Tribunales ha venido admitiendo que el contribuyente pueda recurrir la liquidación derivada del acta a la que presta su conformidad por defectos formales de ésta: porque refleje de manera imprecisa los hechos, porque engloben calificaciones jurídicas...". En el mismo sentido la STS de 4 de junio de 2007 (Rec. 214/2012).

Con base a la anterior doctrina no vemos razón alguna por la que la entidad recurrente, si se quiere respetando los hechos descritos en el acta de conformidad -de hecho, no los discute-, no pueda debatir la calificación jurídica realizada por la Administración. No cabe realizar una interpretación restrictiva que disminuya el derecho a

una defensa plena. Repárese en que no estamos ante un hecho puro, que simplemente pueda ser afirmado o negado, sino ante unos hechos cuyo alcance jurídico exige, ineludiblemente, su calificación desde un punto de vista jurídico.

C.- Como se infiere del examen de los autos, en realidad nos encontramos ante un supuesto de lease back. La singularidad del caso de autos se encuentra en que en lugar de suscribirse el contrato de arrendamiento financiero con la entidad que transmite la propiedad perteneciente al esposo, aquel se suscribe con la entidad vinculada.

Como afirma, entre otras, la STS (Civil) de 15 de abril de 2020 (Rec. 306/2016), mediante el contrato de leasing back "el arrendador financiero -entidad de leasing- adquiere un bien inmueble de su anterior propietario mediante contrato de compraventa y a continuación lo arrienda a su transmitente mediante un leasing fijándose unos plazos de renta -generalmente de carácter mensual- y un valor residual para la readquisición de la propiedad por el inicial transmitente".

Se trata de operaciones en las que se busca financiación empresarial y siendo la finalidad del art 115 del TRLIS la potenciación de la inversión, es difícil sostener que puedan beneficiarse del régimen especial, pues realmente no hay inversión, dado que el bien que ya pertenecía a la sociedad transmitente, de hecho, continúa estando a su disposición.

En la STS (son tres) de 8 de noviembre de 2012 (Rec. 4180/2010, 6496/2020 y 4060/2010), se afirma que " una de las clases de "leasing" es el conocido como "lease back", que se caracteriza, como señala el Tribunal Supremo porque en el mismo "desaparece la figura del tercero proveedor del bien y si bien se trata de un contrato lícito y válido, al amparo del art 1255 del Código Civil , para registrarlo como tal se exige que haya mediado efectiva compra de la financiera a la arrendataria con la consiguiente tradición, aún en la forma simbólica de «solo consenso» (art 1463 del Código Civil), pero, en todo caso, es necesario, y determinante dejar de poseer en concepto de dueño o como dueño"....En el presente supuesto, el que vende a la compañía de leasing (en este caso la entidad recurrente), es la misma persona que posteriormente pasa a ser arrendatario del bien, sin que ello suponga la no intervención de terceras personas puesto que el poseedor-propietario pasa a ser por distinto título arrendatario, así como a aspirante a propietario por pago de mensualidades y precio residual".

En esta sentencia se explica que la jurisprudencia se ha planteado si " el "lease back" no constituye un verdadero "leasing", puesto que en él su finalidad no es la de obtener o mantener el bien sino la de conseguir dinero, por lo que el verdadero contrato celebrado, el querido por la voluntad concordada de las partes, es el de un préstamo simple o mutuo". Cuestionándose "la naturaleza del "lease back" como "leasing" por el motivo fundamental de que la finalidad del mismo es la de obtener financiación".

Y afirma, en consonancia, que " el contrato de "lease- back" o venta y posterior arrendamiento financiero, es un negocio jurídico complejo y sirve fundamentalmente como instrumento de financiación a las empresas. Su raíz se encuentra en la transmisión del elemento patrimonial a la entidad financiera, lo que implica una entrada en la empresa de recursos financieros ajenos por el importe de la transmisión, acompañada de una recompra del mismo elemento previamente enajenado a través de la formalización de un contrato de arrendamiento financiero vinculado a dicho elemento en el cual no existen dudas razonables de que se ejercitará la opción de compra. Por medio de dichas cuotas se devuelve el importe de dichos recursos conjuntamente con la carga financiera asociada a la utilización de los mismos. Desde el punto de vista económico, la sociedad que transmite el elemento patrimonial no pierde en ningún momento la disponibilidad material o posesión del elemento transmitido durante toda su vida útil porque el mismo permanece en todo momento afecto a la actividad empresarial. Del conjunto de operaciones realizadas resulta en la práctica que dicha sociedad consiga financiación ajena que es devuelta lo largo del plazo temporal estipulado en el contrato de arrendamiento financiero. En suma, no hay diferencia con la obtención de un préstamo, en el que la garantía sea el elemento patrimonial del deudor".

Y afirma, lo que resulta relevante para la solución de nuestro caso: " mientras el arrendamiento financiero previsto en el artículo 128 es un contrato que representa la financiación de la adquisición de un elemento del inmovilizado de la empresa y el beneficio que subyace es incentivar en el Impuesto sobre Sociedades decisiones de inversión , aunque sólo a través de financiación ajena, la operación de "lease- back" es una operación financiera por la cual se consigue financiación ajena, pero no vinculada a la adquisición de un bien de inversión. En estas operaciones no tiene lugar un contrato de arrendamiento financiero de forma aislada, sino que el mismo está asociado de forma inseparable a una transmisión previa del elemento objeto de dicho contrato, es decir, al ser éste un contrato complejo, ello determina que no puede entenderse que estemos en presencia de un contrato simple de arrendamiento financiero al que se refiere la ley 26/1998, en su Disposición Adicional ni el artículo 128 de la LIS ". Y es que, como hemos dicho, la finalidad del régimen especial es fomentar la inversión lo que no se produce cuando mediante la operación simplemente se ha buscado financiación en relación de un bien cuya titularidad ya tenía y de facto mantiene la sociedad que transmitió el bien. Concluyendo el Tribunal que " en estas operaciones no se genera ninguna renta a efectos contables ni fiscales en la transmisión del elemento".

Se entiende ahora que la Inspección afirme que, en realidad, no ha existido, una transmisión del bien a la entidad financiera, lo que no es exacto, si bien, de hecho la entidad transmisora -en este caso su vinculada- mantiene

" en todomomento la disponibilidad material o posesión del elemento transmitido durante toda su vida útil porque el mismo permanece en todo momento afecto a la actividad empresarial".

Ahora bien, al margen de la mayor o menor corrección del razonamiento de la Inspección, de lo que no cabe duda es que en un caso como el de autos, no cabe aplicar las ventajas del régimen especial pues lo que realmente ha ocurrido es que la sociedad transmitente no ha realizado realmente una inversión pues ha transmitido un bien y recuperado, a través de su vinculada, de forma inmediata su posesión, obteniendo la financiación buscada. Es cierto que la sociedad con quien se concierta el contrato de leasing no es la transmisora, pero este dato no nos parece relevante si tenemos en cuenta el grado de vinculación que antes hemos descrito. En efecto, si se analiza la operación en su conjunto se observa como la misma ha sido guiada por la intención de obtener financiación, no de realizar una inversión. Las operaciones de transmisión del bien y leasing back se realizan al mismo tiempo, no ha existido una traslación de la posesión y disposición material del bien que ha permanecido en la esfera patrimonial de las personas que controlan a las dos sociedades implicadas, de hecho, se ha mantenido el contrato de arrendamiento suscrito en suscrito en su día por la demandante. Es decir, mediante las operaciones realizadas no se ha producido una inversión, el bien financiado es el que ya se tenía, habiéndose producido el traslado de la disposición sobre el mismo bien de una a la otra entidad vinculada, obteniendo financiación que se garantiza con el leasing.

Entendemos, por lo tanto, que. si valoramos la operación en su conjunto, realmente no ha existido una inversión, que es lo que quiere potenciar el régimen especial. Conceder, en un caso como el de autos, las ventajas inherentes al régimen especial, sería claramente contrario a la finalidad de la norma y a la filosofía que inspira las STS antes descritas.

El motivo se desestima.

Quinto. *Ajuste al resultado contable por libertad de amortización y aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento de la creación de empleo.*

A.- La Disposición Adicional Undécima del TRLIS, añadida por el art 1.Doce de la ley 4/2008, modificada por el art 6 del RDL6/2019, de 9 de abril, estableció que: " Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 115 de esta ley , por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra".

En la misma línea y para el ejercicio 2010, el art 77 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre de PGE, estableció que:

" 1.- En los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios había en dichos periodo sea inferior a 5 millones € y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala.....2.- La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior estará condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos periodos impositivos, la plantilla medida de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla medida de los doce meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2009...3.-Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa".

B.- La tesis de la Administración es que la norma exige que se trata de una persona empleada conforme a la normativa laboral. Pues bien, para la Inspección no cabe hablar de relación laboral cuando la única empleada es la administradora única que además ostenta el 100% de las participaciones desde diciembre de 2009.

Razona el TEAC en la p. 12 que la única persona que trabajaba en la sociedad es la administradora y titular del 99 % de las participaciones y del 100% de las participaciones desde el 10 de diciembre de 2010. Añadiendo que " siempre actúa en su calidad de administradora única de la entidad....no habiendo acreditado otro tipo de actividad".

En este punto la sociedad demandante no tiene razón. Su único argumento es la cita de la Consulta V1364/06. Pero, sencillamente, dicha consulta no es de aplicación. En efecto, se refiere a un supuesto en el que una misma persona tiene la doble condición de administrador y trabajador por cuenta ajena, lo cual, en abstracto es posible, y por ello, con acierto, la Consulta dice que " el administrador de la entidad consultante tenga un contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su

objeto social, arrendamiento de bienes inmuebles, y, por tanto, distintos de los derivados de su mera pertenencia al Órgano de Administración, el requisito de la letra b) anterior se entenderá cumplido".

Pero el caso de autos es significativamente distinto. Pues en la "trabajadora" concurre solo una doble condición probada: es titular del 99/100% de las participaciones y administradora única, pues no ha podido acreditar que realice funciones distintas a la de administración. Por lo que encaja en el supuesto del art. 1.2.c) de la Ley 20/2007.

No hay, por lo tanto, empleo que mantener o fomentar.

El motivo se desestima.

Sexto. *Aplicación de los incentivos previstos para empresas de reducida dimensión.*

La STS de 18 de julio de 2019 (Rec. 5873/2017), cuya doctrina ha sido refrendada, entre otras, por las STS de 21 de julio de 2020 (Rec. 468/2018) y 22 de julio de 2020 (Rec. 2106/2018), analiza si la aplicación del ERD " se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo". Entendiendo el Tribunal que la clave está en la " modificación realizada en el IS por la Ley 35/2006) y que desde dicha norma " se ha producido una ampliación del ámbito de aplicación subjetiva del régimen especial de empresas de reducida dimensión, ampliación que esta Sala considera que es voluntad del legislador y que está en consonancia puesto que ello se produce simultáneamente con la derogación del régimen de empresas de reducida dimensión. Si el legislador quería que a las sociedades de mera tenencia de bienes no se les aplicara el régimen de entidades de reducida dimensión debería haberlo dicho de manera expresa...". Indica también, el Alto Tribunal que no ignoraba la existencia de pronunciamientos anteriores, pero todos se referían a supuestos de ejercicios " anteriores a 2007". Siendo los ejercicios enjuiciados posteriores a 2007 y no siendo de aplicación la Ley 27/2014, la doctrina sentada por el TS es de aplicación.

Afirmando el Tribunal que: " A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas , cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades".

La razón por la que se ha denegado a la entidad la aplicación el Régimen especial de empresas de reducida dimensión es que " tienen que desarrollar actividades empresariales o actividades económicas". Pero este argumento es claramente contrario a la doctrina del TS.

Ciertamente la Abogacía del Estado sostiene que la cifra de negocios debe apreciarse respecto del "grupo" y que esta podría ser superior a la exigida por la norma, pero se trata de un argumento sin base fáctica, por lo que se desestima.

No obstante, conviene indicar que al margen de que pueda ser aplicado este régimen, como se razona en la p. 30 del acuerdo, la sociedad demandante no podría beneficiarse de la libertad de amortización del art. 109 del TRLIS, pues no existe, por lo que hemos razonado, incremento de plantilla.

El motivo se estima en los términos descritos.

Séptimo. *Sobre las costas.*

Al estimarse en parte el recurso cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

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

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procurador D. Ignacio Argos Linares, en nombre y representación HUAXYACAC S, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 (RG 8591/2015), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

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

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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