

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088853

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 1014/2022, de 15 de diciembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 887/2021

SUMARIO:

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

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 es el requisito que se considera incumplido por la actuación impugnada y que la demanda considera cumplido si se prorratea ese pago inicial. Pues bien, este régimen debe ser objeto de una interpretación estricta, pues regula, 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. [Vid., STS, de 3 de diciembre de 2012, recurso n.º 1025/2011 (NFJ052971)]. En base a todo ello, y siendo en el caso ahora enjuiciado la primera de las cuotas a pagar en todos los contratos muy superior a las siguientes, y no habiendo 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, se incumplen los requisitos previstos, de forma que se ha de confirmar el criterio de la liquidación practicada por este concepto.

PRECEPTOS:

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

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 106.

PONENTE:

Don Jose Ramon Chaves Garcia.

Magistrados:

Don MARIA JOSE MARGARETO GARCIA
Don JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ
Don LUIS ALBERTO GOMEZ GARCIA
Don JOSE RAMON CHAVES GARCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

N.I.G: 33044 33 3 2021 0000855

SENTENCIA: 01014/2022

RECURSO P.O. nº 887/2021

RECURRENTE Rodríguez Peláez Family Office Gestión, S.L.

PROCURADOR Don Manuel Ramos Fernández

LETRADA Doña Alma María Menéndez Vega

RECURRIDO Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias

ABOGADO DEL ESTADO Don José María Alcoba Arce

SENTENCIA

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

En Oviedo, a quince de diciembre de dos mil veintidós.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 887/2021, interpuesto por Rodríguez Peláez Family Office Gestión, S.L. representado por el procurador don Manuel Ramos Fernández y asistido por la letrada doña Alma María Menéndez Vega, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, representado y asistido por el abogado del Estado don José María Alcoba Arce, en materia de tributario.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don José Ramón Chaves García.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Por Auto de 4 de mayo de 2022, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

Cuarto.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularsen sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

Quinto.

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 30 de noviembre pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Actuación impugnada

1.1 Es objeto de recurso contencioso-administrativo por la mercantil RODRÍGUEZ PELAEZ FAMILY OFFICE GESTION, S.L. la resolución de 29 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, 33/00424/2019, por la que se estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la resolución de autoliquidación, parcialmente estimatoria, relativa al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2017.

1.2 La demanda se fundamenta en que no se incumple el requisito para obtener la ventaja fiscal pretendida (régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero, Capítulo XII, Título VII Ley 27/2014), relativo al carácter constante o creciente de las cuotas anuales a satisfacer en concepto de recuperación del coste del bien, puesto que en los once contratos de arrendamiento financiero litigiosos se estipuló que la entrega se realiza a cuenta del total a financiera como anticipo del importe del coste del bien y no tiene el carácter de primer a cuota. Se adujo la consulta vinculante núm. V1476-06 y reiterada en la núm. V2282-11 de la Dirección General de Tributos, así como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de enero de 2011 (rec.155/2008). En consecuencia, considera que debe examinarse cada contrato para verificar el requisito y así se puede constatar que las entregas fueron a cuenta del total del coste de los bienes a financiar, que su importe se prorratea y por tanto, las cuotas a pagar en concepto de recuperación del bien se mantienen crecientes. Por ello, se considera que debe estimarse el recurso y revocar la desestimación parcial de sus pretensiones efectuada por la resolución impugnada.

1.3 Por la abogacía del Estado se formuló contestación a la demanda y se opuso que dado que la estimación parcial de la reclamación comporta la anulación de la liquidación practicada, carece de objeto la anulación del acuerdo puesto que la liquidación ha sido expulsada. En cuanto al fondo, se señaló que debe rechazarse el beneficio fiscal pretendido por los argumentos de la resolución recurrida y particularmente de la sentencia del Tribunal Supremo y TEAC allí citadas así como la reciente STSJ Galicia de 2 de marzo de 2022.

Segundo.

Escollo procesal

La Abogacía del Estado opone que la resolución del TEARA recurrida dispone la retroacción del procedimiento y que ello privaría de objeto el pronunciamiento sobre la cuestión relativa a los pagos iniciales.

Este planteamiento ha de descartarse puesto que el propio TEARA fija un criterio vinculante para la administración tributaria y en cuanto le es desfavorable al recurrente, puede cuestionarlo en vía contencioso-administrativa, lo que se ajusta a elementales exigencias de economía procesal y tutela judicial efectiva.

Tercero.

Requisitos del beneficio fiscal controvertido

3.1 Sustancialmente la demanda se apoya en que los desembolsos iniciales de los contratos litigiosos no se estipulan como cuotas del propio contrato de financiación sino como anticipos a cuenta del total a financiar, según deriva de los contratos y de los contratos de cuotas y calendarios de pago.

Hemos de partir del artículo 106 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades: 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...".

Este requisito ya se contemplaba en el 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.

3.2 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 esta exigencia pretende evitar que, bajo la apariencia de un contrato de leasing, puedan llevarse a cabo operaciones asimiladas más a una compraventa.

Pues bien, 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 es el requisito que se considera incumplido por la actuación impugnada y que la demanda considera cumplido si se prorratea ese pago inicial.

3.3 Al caso resulta aplicable la doctrina sentada por la STS de 3 de diciembre de 2012 (rec.1025/2011) cuando señala: " Pese a las conclusiones fácticas alcanzadas por los jueces a quo sobre los contratos de arrendamiento financiero cuestionados, «Transportes Peal» 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 , 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 ».

E igualmente la resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 expresaba que "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."

3.4 Frente a dicha sentencia de la sala tercera del Tribunal Supremo, la demanda alza dos consultas de la Dirección General de Tributos V1476- de 6 de julio de 2006, así como V2282-11, de 27 de septiembre de 2011, en que mantiene el beneficio fiscal respecto de las cantidades que aparezcan expresadas en el contrato como parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora y que se abonan al inicio o a la firma del contrato de arrendamiento financiero.

Resulta artificioso apoyarse en la posibilidad que brindaban unas consultas vinculantes remotas que facilitarían que el importe de la "entrega inicial" pudiese "distribuirse" entre las cuotas a satisfacer, para que se cumpliera el requisito de que se mantenga el carácter constante o creciente de la parte de recuperación del coste. Se trata de una interpretación superada claramente por la doctrina de la Sala tercera que conjura las actuaciones que se amparan en la pura autonomía de la voluntad para disfrutar de un beneficio fiscal, pese a que materialmente, la calificación de contrato de arrendamiento financiero comporta la condición del pago inicial como cuota en concepto de recuperación del coste del bien sin que pueda aceptarse la interesada distribución del importe entre las restantes cuotas a satisfacer para burlar la inobservancia del requisito reglado referido a que las cantidades deben ser "iguales o crecientes". De ahí que resultan ineficaces las estipulaciones del contrato de arrendamiento financiero que vacían su misma esencia en el ámbito fiscal, teniendo en cuenta el principio antiformalista que late en el art.13 LGT: " Artículo 13. Calificación. Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez". Por eso resulta inútil el esfuerzo de la demanda de focalizar su pretensión en las estipulaciones de cada contrato litigioso encaminadas a obtener el beneficio fiscal mediante la indicación de que el pago inicial es a cuenta del precio final, e incluso precisando su distribución a lo largo del período de arrendamiento, pues tales estipulaciones desnaturalizan el arrendamiento financiero apuntando a otro negocio jurídico distinto.

En base a todo ello, y siendo en el caso ahora enjuiciado la primera de las cuotas a pagar en todos los contratos muy superior a las siguientes, y no habiendo 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, se incumplen los requisitos del art.128.4 de la Ley de Sociedades y hemos de confirmar el criterio de la liquidación practicada por este concepto, sin perjuicio de lo que se dicte en ejecución de la resolución del TEARA que impone una nueva liquidación.

Por ello, hemos de desestimar el recurso en su integridad.

Cuarto.

Costas

No procede imponer las costas por existir dudas razonables de derecho en la parte recurrente.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido: Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil RODRÍGUEZ PELAEZ FAMILY OFFICE GESTION,S.L. frente a la resolución de 29 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, 33/00424/2019, por la que se estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la resolución de autoliquidación, parcialmente estimatoria, relativa al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2017.

Sin costas

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.