

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091658

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES

Sentencia 903/2023, de 15 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 281/2020

#### SUMARIO:

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

Considera la Sala que no procede acoger el tipo de interés del 1.479% fijado por la administración demandada, puesto que se basa en unos datos obtenidos 2 años después de la contabilización de la operación y de la necesidad de contabilizar el interés implícito, siendo por tanto un tipo de interés en su día desconocido para el recurrente, por lo que no se puede exigir aplique el citado tipo de interés, puesto que es materialmente imposible. La mercantil recurrente aporta como prueba un informe elaborado por una entidad de auditoría que estudia la estructura financiera de la recurrente en el año 2013 con la finalidad de determinar a qué tipo se estaba financiando la empresa en ese momento y, en consecuencia, cual debía ser el tipo de referencia para la contabilización del arrendamiento financiero. Se analizan en el informe 31 operaciones de financiación, verifica que el contribuyente estaba financiando sus operaciones de inmovilizado a un tipo de interés medio que oscilaba entre el 3,64% y el 4,84%, dependiendo de la base de cálculo utilizada, siendo la media del 4,30%, concluye que el tipo de actualización considerado por la recurrente, del 4%, es razonable. Por consiguiente ante la interpretación realizada por la administración carente de apoyo, en cuánto supone la aplicación de un tipo futuro, la recurrente aporta datos suficientes para estimar que la contabilización efectuada se ajusta a la normativa aplicable al aportar un informe de auditor con un examen detallado de las diferentes operaciones resultando una financiación media del 4,3%.

#### PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), norma 8.ª.

#### PONENTE:

*Don Francisco Pleite Guadamillas.*

Magistrados:

Don FERNANDO SOCIAS FUSTER

Don FRANCISCO PLEITE GUADAMILLAS

Don ALICIA ESTHER ORTUÑO RODRIGUEZ

#### **T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD**

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00903/2023

SENTENCIA

En Palma, a 15 de noviembre de 2023.

ILMOS SRS.

PRESIDENTE

D. Fernando Socias Fuster

MAGISTRADOS

D. Francisco Pleite Guadamillas

D<sup>a</sup> Alicia Esther Ortuño Rodríguez

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears los autos Nº 281/2020 dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de INVERSIONES PLOMER S.L actuando en su representación la Procuradora de los Tribunales Doña Ana María Vicens Pujol, y defendida por el letrado don Antonio Suau Alles, y como Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE BALEARES representado y defendido por la Abogacía del Estado.

Constituye el objeto del recurso la Resolución impugnada es la dictada por el TEAR de las Islas, que desestima la reclamación económico-administrativa presentada por la actora contra el acuerdo de liquidación derivada del acta de disconformidad por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 1015 y 2016 al minorar cierto gasto deducible y elevar las consiguientes bases imponibles.

La cuantía se fijó en 141.343.796 euros.

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Francisco Pleite Guadamillas, quien expresa el parecer de la Sala.

### **ANTECEDENTES PROCESALES**

#### **Primero.**

Interpuesto el recurso en fecha 26 de junio de 2020, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

#### **Segundo.**

Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico, el acto administrativo impugnado, se anule y

#### **Tercero.**

Dado traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada para que contestara, así lo hizo en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos.

#### **Cuarto.**

Recibido el pleito a prueba, practicada la misma y declarada concluida la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia, se señaló para la votación y fallo, el día 13 de noviembre de 2023.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Argumentos de la demandante.**

Alega la parte recurrente la grave confusión conceptual entre interés explícito e interés implícito al contabilizar el arrendamiento con opción como una adquisición de un activo correspondiente al hotel del Hotel "Rey Don Jaime".

Explica que en una escritura con pagos aplazados puede fijarse un precio y pactarse adicionalmente un determinado interés por el aplazamiento (interés explícito), o puede fijarse un precio global el cual lleva incorporados los intereses (interés implícito), considera que ambas formas de proceder son correctas.

Afirma que lo que la norma de valoración 8<sup>a</sup> del PGC exige es que, independientemente de cómo se hayan formulado los pagos en el contrato, se debe calcular el tipo de interés implícito de la operación.

Estima erróneo sostener que en una operación a plazos el interés implícito es cero por el simple hecho de que no se han hecho constar intereses en la escritura, insiste en que el interés implícito es una magnitud económica

que existe per se, por el hecho de que las partes han pactado un precio aplazado. Señala que el Plan General de Contabilidad exige que se calcule dicho interés implícito y se determine la carga financiera de la operación.

En contra de lo afirmado por la administración sostiene que no se puede obligar al contribuyente a contabilizar operaciones conforme a datos futuros que era imposible conocer en el momento de su anotación contable como cómo hace el Acuerdo de Liquidación, tras afirmar que el tipo de interés implícito debería ser cero, concede graciosamente la aplicación de un tipo del 1,479%, es decir, el interés por el que dos años después de la contabilización de la operación se financió una parte del precio del Hotel Rey Don Jaime.

Afirma que: "el criterio del TEAR (y, por tanto, de Inspección) es insostenible por ser incoherente no solamente con el sentido común, en cuanto está exigiendo al contribuyente el conocimiento de hechos futuros, sino además contrario al Código de Comercio, al Plan General de Contabilidad y al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: Aunque el tipo del 1,479% fuera el tipo implícito correcto a posteriori (que, como después veremos, tampoco lo es) resulta imposible que los administradores pudieran utilizarlo para registrar el arrendamiento financiero por que este tipo NO EXISTÍA en el momento en que debía registrarse la transacción".

La Norma de Registro y Valoración octava del PGC exige la contabilización de la operación en el momento inicial y no permite la contabilización a posteriori de la operación. Ciertamente, la inspección puede revisar si es correcto o no el tipo de interés implícito calculado por el contribuyente, pero debe hacerlo teniendo en cuenta que la contabilización debía hacerse el 4 de diciembre de 2013, y debe hacerlo atendiendo a los tipos de interés conocidos que financiaban en ese momento a la entidad Inversiones Plomer

Se apoya la demanda en el informe de los Auditores Sbert y Asociados estudia en profundidad y al máximo detalle la estructura financiera de Inversiones Plomer SL en el año 2013 con la finalidad de determinar a que tipo se estaba financiando la empresa en ese momento y, en consecuencia, cual debía ser el tipo de referencia para la contabilización del arrendamiento financiero.

Los auditores han analizado todas y cada una de las 31 operaciones de financiación de INVERSIONES PLOMER que estaban vigentes en el periodo de la contabilización del arrendamiento financiero resultando un valor promedio de las cuatro medias calculadas en los párrafos anteriores nos lleva a un tipo de interés implícito del 4,30%.

Concluye que la recurrente se estaba financiando sus operaciones de inmovilizado a un tipo de interés medio que oscilaba entre el 3,64% y el 4,84%, dependiendo de la base de cálculo utilizada, y siendo la media del 4,30%. Por lo que considera que resulta evidente que la estimación del tipo de interés implícito realizada por la acturia (del 1.479%) no solamente contradice la normativa contable sino además es completamente inconsistente con la realidad económica y financiera del obligado tributario.

## **Segundo.** Argumentos de la demandada.

Alega la Administración demandada que a falta de "operaciones similares" ofrecidas por el contribuyente, la inspección aplica un tipo del 1'479%, que es el tipo renegociado por aquel con cierta entidad bancaria en diciembre de 2015, dos años después de la contabilización del arrendamiento financiero.

Señala que la operación ha sido analizada por la Inspección de los Tributos en un momento en que ya se conoce toda la información de la operación al estar ésta concluida, por lo que se considera razonable estimar, frente a elucubraciones contables que ni siquiera llegan a la naturaleza de prueba pericial, la aplicación de datos reales.

Considera que no se vulnera la prohibición general contenida en el Plan General Contable de aplicar valores posteriores, pues lo que ha realizado la AEAT es fijar un valor contemporáneo de cierta deuda atendiendo a los datos disponibles, eso sí, estos posteriores al inicio de la operación pero los únicos disponibles. Precisa que operar de otro modo habría reducido el "interés implícito" en este caso a un draconiano 0%.

## **Tercero.** Hechos relevantes para la resolución del litigio.

El 4 de diciembre de 2013 la entidad recurrente arrendó a la mercantil Mar Hispana Apartamentos SL el establecimiento hotelero denominado "Rey Don Jaime" mediante Escritura de arrendamiento con opción de compra. Conforme a lo previsto en la Norma de Registro y Valoración octava del Plan General de Contabilidad, contabilizó un arrendamiento financiero, dando de alta el correspondiente activo. Para la valoración de este activo realizó una estimación del tipo de interés implícito de la operación y lo fijó en un 4%.

El 28 de marzo de 2018 la Inspección de Tributos de la AEAT inició actuaciones de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2014 a 2016. Estas actuaciones concluyeron el 23 de enero de 2019 mediante acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades en el que la única discrepancia con el contribuyente se limita a la estimación del tipo de interés implícito de la operación de arrendamiento financiero, que la acturia sitúa primero en el 0% 2 después en el 1.479%, esto es, el tipo por el que más de dos años después de la operación la recurrente financió una parte de la adquisición del inmueble en el que radica el Hotel Rey Don Jaime.

Ante este acuerdo de liquidación el contribuyente interpuso en forma y plazo reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Baleares.

El TEAR de Baleares en Resolución de 4 de marzo de 2020 desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta, confirmando el acto administrativo impugnado.

#### **Cuarto. Resolución de la controversia.**

La controversia se circunscribe a determinar si, habiendo sido la actora arrendataria del Establecimiento Hotelero "Rey don Jaime", con opción de compra, contrato suscrito con la mercantil MAR HISPANA APARTAMENTOS S, pudiendo deducirse como interés implícito - y consiguiente gasto deducible - el contabilizado por la actora, un 4%, o bien el determinado por la AEAT, el 1'479 %.

Al tratarse ante un arrendamiento financiero, el Plan General de Contabilidad establece al respecto en su Norma de Valoración 8ª.1.2:

"El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados... Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito del contrato, y si este no se puede determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares".

El recurrente ha expuesto en sus alegaciones los motivos por los que en su momento aplicó un tipo del 4%; ha designado el préstamo de Banca March que financia específicamente esta operación al tipo del 4,390% y ha aportado prueba de que le era materialmente imposible financiarse al tipo del 1,479% en diciembre de 2013.

No procede acoger el tipo de interés del 1.479% fijado por la administración demandada, puesto que se basa en unos datos obtenidos 2 años después de la contabilización de la operación y de la necesidad de contabilizar el interés implícito. Tipo de interés en su día desconocido para el recurrente, por lo que no se puede exigir aplique el citado tipo de interés, puesto que es materialmente imposible.

La mercantil recurrente aporta como prueba el "Informe de procedimientos acordados sobre el tipo de interés efectivo aplicado en el alquiler con opción a compra del Hotel Don Jaime", elaborado por la entidad de auditoría Sbert y Asociados Auditores S.L., que estudia la estructura financiera de la recurrente en el año 2013 con la finalidad de determinar a que tipo se estaba financiando la empresa en ese momento y, en consecuencia, cual debía ser el tipo de referencia para la contabilización del arrendamiento financiero.

Se analizan en el informe 31 operaciones de financiación, verifica que el contribuyente estaba financiando sus operaciones de inmovilizado a un tipo de interés medio que oscilaba entre el 3,64% y el 4,84%, dependiendo de la base de cálculo utilizada, y siendo la media del 4,30%, concluye que: "En este sentido, hay que señalar que, tanto la metodología de cálculo empleada por IPLOMER, así como las variables e hipótesis empleadas por ésta, son coherentes con el marco contable aplicable (párrafo 11 de este informe), dado que son una buena medida de las variables observables tanto en la propia entidad como en el mercado, aspecto que permite concluir que el tipo de actualización considerado por IPLOMER, 4%, es razonable".

Por consiguiente ante la interpretación realizada por la administración carente de apoyo, en cuánto supone la aplicación de un tipo futuro, la recurrente aporta datos suficientes para estimar que la contabilización efectuada se ajusta a la normativa aplicable al aportar un informe de auditor con un examen detallado de las diferentes operaciones resultando una financiación media del 4,3%.

Pero además de lo anterior, hay que tener en cuenta la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central aportada por la entidad demandante, qué procede valorar, dado que es de fecha posterior a la presentación del escrito de conclusiones y es relevante para la decisión de la cuestión, al tener el mismo objeto que el que en el presente procedimiento, cumpliendo por tanto los requisitos establecidos en el artículo 271 de la Ley de Enjuiciamiento civil.

El citado documento consiste en una resolución Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 23 de noviembre de 2021, notificada en fecha 29 de noviembre de 2021 dictada en autos 00/01683/2020 en méritos de reclamación instada ante dicho Organismo por parte de la mercantil recurrente.

Resuelve el TEAC una operación idéntica, salvo referida a otra anualidad, en la que se formula el petitum igual que en el escrito de demanda de este procedimiento, resolviendo en el mismo sentido que el postulado por la recurrente y estimado la reclamación, lo que deja la oposición de la Administración sin fundamento, y corrobora la tesis mantenida por la recurrente en este procedimiento. En efecto, Mientras el presente procedimiento hace referencia al efecto del tipo de interés fijado para esta operación en los ejercicios 2014 a 2016, la resolución del TEAC incide sobre el efecto de este mismo tipo en el ejercicio 2013.

La citada Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central implica el reconocimiento de la Administración Tributaria de que la recurrente actuó conforme a Derecho en la determinación del tipo de interés implícito de la operación de arrendamiento financiero del Hotel Rey Don Jaime, así se exponía que:

"Pues bien, este Tribunal Central considera que lleva razón la recurrente en la incongruencia de la regularización aquí practicada, pues pese a que el motivo por el que la Inspección rechaza la deducibilidad del gasto financiero es que el mismo debe calcularse según el interés implícito del contrato de arrendamiento financiero, siendo este el 0% al ser el precio a pagar el mismo con independencia de cuando se ejercitarse y cobrase la opción de compra; sin embargo, en la fundamentación de la regularización del Acuerdo de liquidación la Inspección termina admitiendo el tipo del 1,479% resultante de la renegociación del préstamo hipotecario concedido por Banca March que tiene lugar dos años después.

Y es que, si el interés implícito es el que debió emplearse, la Inspección debió haberse limitado a motivar el por qué el mismo era nulo, no pudiéndose admitir que, pese a concluir que el interés implícito era nulo, después se aplique un tipo de interés que no era el implícito sino el aplicado en una operación similar, toda vez que la NRV 8ª señala que únicamente cabe aplicar el mismo cuando no sea posible determinar el interés implícito, y ello con independencia de que este último beneficiara a la entidad.

A mayor abundamiento, hemos de señalar que este TEAC entiende que el tipo del 4% aplicado por la interesada resulta razonable y ajustado a los tipos de interés de mercado, siendo especialmente relevante el hecho de que ese mismo tipo del 4% era el tipo inicial pactado en el préstamo hipotecario concedido por Banca March a MAR HISPANA APARTAMENTOS SL en el que años más tarde se subrogó la recurrente y en el que la Inspección se basa para tomar de referencia como operación similar ( si bien la Inspección lo hace una vez renegociado el interés al 1,479%).

Así, la incongruencia de la Inspección en la regularización de los gastos por intereses derivados del arrendamiento financiero conduce a este TEAC a acoger las prestaciones de la recurrente en este punto y anular el Acuerdo de liquidación en lo que a este ajuste se refiere."

Por consiguiente, atendiendo a la correcta motivación del informe de auditoría aportado por la entidad recurrente y la resolución del TEAC, procede estimar el presente recurso contencioso administrativo.

#### **Quinto.** Costas procesales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, al estimar las pretensiones de la parte recurrente procede efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte demandada.

No obstante, de conformidad con el art. 139,5º de la LRJCA, la imposición de costas lo será con el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139,7º LJCA.

### **F A L L A M O S**

**1º)** Estimar el presente recurso contencioso administrativo interpuesto contra Resolución impugnada es la dictada por el TEAR de las Islas, que desestima la reclamación económico-administrativa presentada por la actora contra el acuerdo de liquidación derivada del acta de disconformidad por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 1015 y 2016 al minorar cierto gasto deducible y elevar las consiguientes bases imponibles.

**2º)** Con expresa imposición de costas a la parte demandada hasta el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139,7º LJCA.

Contra la presente sentencia, cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente, y para: \* el Tribunal Supremo, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea; \* la Sección de casación de la Sala de los Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears.

En la preparación del recurso de casación ante el TS téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE nº 162 de 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

PUBLICACION.- Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Francisco Pleite Guadamillas que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. . El Letrado de la Administración de Justicia, rubricado.

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.