

**El periodo de generación de la ganancia patrimonial derivada de la venta de una nave industrial no afecta y adquirida por leasing comienza a contar desde la fecha en que se ejercita la opción de compra.**

**T.E.A.C. (Sala)**

**Fecha: 8 de mayo de 2014**

**Arts. 32 y 33 L.I.R.P.F. (L40/1998)**

**Arts. 11.3, 75 y 128 L.I.S. (L43/1995)**

*El periodo de generación de la ganancia patrimonial derivada de la venta por una sociedad patrimonial de una nave industrial no afecta a actividad económica alguna, y adquirida mediante contrato de arrendamiento financiero, comienza a contar desde la fecha en que se ejercita la opción de compra, y no desde la fecha en que se celebró el contrato de leasing.*

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovida por D. ..., en nombre y representación de X, S.L. con N.I.F. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 31 de octubre de 2011, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, por importe de 238.000,39 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-En fecha 5/10/2006, la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña incoa acta, nº de referencia A02 ..., a X, S.L. por el Impuesto y periodo reseñado, en la que se hace constar lo siguiente:

- Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante Comunicación notificada el 6 de febrero de 2006, en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2002-2003, con carácter parcial, limitadas a la comprobación de los beneficios procedentes del inmovilizado declarados y de la deducción del artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Con posterioridad, mediante comunicación notificada el 4 de abril de 2006, se ampliaron las actuaciones a la comprobación de la procedencia de aplicación de los regímenes de transparencia fiscal y sociedades patrimoniales en los ejercicios 2002-2003.

A efectos del cómputo del plazo de duración de actuaciones inspectoras no procedió la inclusión de 64 días correspondientes a dilaciones no imputables a la Administración por no aportación de documentación solicitada del 15 de marzo de 2006 al 18 de mayo siguiente.

- El obligado tributario, X, S.L. sociedad constituida el 26 de enero de 1998 figuraba dada de alta en IAE en el epígrafe 861.2 Alquiler de locales industriales.

El 16 de octubre de 2003 el sujeto pasivo vende una nave industrial de su propiedad por un precio de 811.366,34 €. Dicha nave había sido adquirida a la entidad Y, S.A. (A ...) el 16 de octubre de 2002 mediante el ejercicio de opción de compra por precio de 150.798,68 €. Previamente el sujeto pasivo había adquirido un derecho de arrendamiento financiero sobre la misma el 7 de octubre de 1998, en el que el coste de recuperación del bien fue valorado en 276.465,60 €.

La amortización acumulada en la fecha de transmisión ascendía a 29.028,89 € y el beneficio contabilizado a consecuencia de la operación fue 434.110,99 €.

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2003 figuran ingresos extraordinarios por importe de 530.219,86 € (beneficio generado en la operación menos el importe de la corrección por depreciación monetaria que el obligado tributario calculó en 16.506,59 €). Asimismo en la declaración se deduce 97.137,38 € en concepto de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (la Inspección señala que el cálculo correcto del 20% sobre 530.219,86 € serían 106.043,97 €).

Como justificante de la reinversión se aportó copia de la escritura pública de arrendamiento financiero de fecha 10 de octubre de 2002 referente a una nave industrial, valorando el arrendamiento financiero en 3.515.920,81 €.

Tanto el inmueble transmitido como el adquirido estaban ocupados por la sociedad Z, S.A. perteneciente al mismo grupo familiar que el sujeto pasivo.

X, S.L., cuya actividad es el alquiler de locales industriales no tenía personal contratado durante el ejercicio 2003, ni local destinado exclusivamente a la gestión de su actividad. Su capital social se distribuye en cuatro socios, con un 25% cada uno: D. A, D<sup>a</sup> B, D. C y D<sup>a</sup> D. Los dos primeros son cónyuges y padres de la cuarta, que a la vez es cónyuge de la tercera.

La Inspección considera que al obligado tributario le era de aplicación en el ejercicio 2003 el régimen de sociedades patrimoniales; y, no admite la deducción del artículo 36 ter LIS, debiendo tributar la ganancia patrimonial obtenida en la parte general de la Base Imponible, al haber sido adquirida la nave el 16 de octubre de 2002, siendo la fecha de venta el 16 de octubre de 2003.

La ganancia patrimonial obtenida en la venta de la nave industrial en el ejercicio, que no puede acogerse a la deducción indicada, se calculó en 558.980,90 €.

**SEGUNDO.**-Emitido el correspondiente informe ampliatorio y tras presentar alegaciones la entidad interesada, el Inspector Regional Adjunto de la Delegación Especial de Cataluña de la A.E.A.T dictó, el 14 de diciembre de 2006, acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta. Dicho acuerdo es notificado con fecha 9 de enero de 2007, resultando la siguiente liquidación: deuda a ingresar 238.000,39 euros, compuesta de 213.358,90 euros de cuota y 24.641,49 euros de intereses de demora.

**TERCERO.**-Conferida la correspondiente autorización para iniciar expediente sancionador el 4 de octubre de 2006, el siguiente 5 de octubre se notificó Acuerdo de inicio del expediente sancionador A51-74261172 y propuesta de imposición de sanción (procedimiento abreviado), dictándose el Acuerdo de imposición de sanción el 14 de diciembre de 2006 (notificado el 9 de enero de 2007).

Se considera constitutiva de infracción tributaria la conducta del sujeto pasivo al no haber tributado como sociedad patrimonial, cuando cumplía los requisitos legales para ello de forma indubitada, de manera que como consecuencia de la aplicación del régimen general la plusvalía obtenida en la venta de una nave industrial había tributado indebidamente por acogerse a deducción que no le era aplicable.

La infracción tributaria cometida es de las previstas en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria en plazo. La infracción se califica como leve, al no apreciarse ocultación y se sanciona con multa proporcional del 50% de las cantidades dejadas de ingresar, ascendiendo la sanción impuesta a 106.679,45 €.

**CUARTO.**-Disconforme con los acuerdos anteriores, la entidad interesada interpone reclamaciones económico-administrativas, el 5 de febrero de 2007, contra el Acuerdo de liquidación, nº 08/2747/2007; y, el 26 de julio de 2007 contra la sanción, nº 08/07468/2007. El Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, tras acumular ambas reclamaciones, en resolución de 31 de octubre de 2011, acordó DESESTIMAR la reclamación económico administrativa nº 08/02747/2007 confirmando el Acuerdo de liquidación impugnado y declarar INADMISIBLE por causa de extemporaneidad la reclamación económico administrativa nº 08/07468/2007 acumulada a la anterior.

Notificada dicha resolución el 18 de noviembre de 2011.

**QUINTO.**-Disconforme con el acuerdo anterior, la sociedad interesada interpone recurso de alzada, el 15 de diciembre de 2011, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis:

Independientemente de la consideración de Sociedad Patrimonial, lo que la recurrente no discute, los motivos principales de discrepancia con la Inspección son los siguientes:

- A efectos fiscales, el tiempo de permanencia del bien es superior a un año, pues este período de permanencia debe computar desde el momento de celebración del contrato de arrendamiento financiero, y no desde la cancelación del mismo. Ello conllevaría a determinar la Base Imponible como «Base Especial», al tipo de gravamen del 15%, en lugar de como «Base general» al tipo del 40%.
- En consonancia con lo anterior, los coeficientes de actualización se deben aplicar desde la fecha de celebración del contrato financiero, que es cuando se adquirió el inmovilizado material, y no desde la fecha de cancelación del mismo.
- Aún si se estimase la fecha de adquisición del bien la de cancelación del contrato (16/10/2002), desde la fecha de venta a la fecha de cancelación habría un período superior a 1 año.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**-Concurre en el presente expediente el requisito de competencia de este Tribunal Central, por razón de la materia y de la cuantía del acto impugnado, para conocer en segunda instancia de la presente reclamación económico-administrativa, habiéndose interpuesta en forma y plazo hábil, por persona con capacidad y legitimación suficientes, donde las cuestión a resolver consisten en: 1.- determinar cual es la fecha de adquisición de la nave industrial situada en la calle ... adquirida en virtud del ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero, a efectos de determinar la ganancia patrimonial derivada de su transmisión; y 2.- si desde la fecha de adquisición del bien hasta la fecha de venta del mismo ha transcurrido un año.

**SEGUNDO.**-Comenzando con la primera cuestión, la fecha de adquisición del inmueble adquirido en virtud del ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero, según consta en el expediente, con fecha de 7 de octubre de 1998 la entidad interesada adquiere un derecho de arrendamiento financiero sobre la nave industrial situada en la calle ..., el coste de recuperación del bien fue valorado en 276.465,60 €. El ejercicio de la opción de compra fue el 16 de octubre de 2002 a la compañía Y, S.A. mediante escritura pública, por importe de 150.798,68 €. La entidad

no discute su condición de Sociedad Patrimonial ni la no afectación del citado inmueble.

Pues bien, en relación con el periodo de generación de la ganancia patrimonial derivada de la venta por una sociedad patrimonial de un inmueble adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero, no afecto a actividad económica alguna, ya se ha pronunciado este Tribunal Central en Resolución de fecha 26 de octubre de 2010, R.G.: 2344-2009 - confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de fecha 24 de octubre de 2013 recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 444-10 - sosteniendo que dicho periodo comienza a contar desde la fecha en que se ejercita la opción de compra, y no desde la fecha en que se celebró el contrato de leasing. Y ello en base a las siguientes argumentaciones:

Los contratos de arrendamiento financiero representan una forma de financiación de la adquisición de elementos del inmovilizado de las empresas, en la que una entidad actúa como financiador, ya que adquiere la propiedad del elemento siguiendo las instrucciones del sujeto financiado, al cual le cede el uso del mismo. A la finalización del contrato, éste último tiene la opción de adquirir la propiedad del elemento, pues el prestamista se reserva su propiedad en garantía de la devolución del principal e intereses. Normalmente, el arrendador-financiador será una entidad financiera especializada; y el usuario-arrendatario sólo adquirirá la propiedad del bien mediante el ejercicio de la opción de compra pactada.

Tradicionalmente, en aquellos casos en los que por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que el arrendatario ejercerá la opción de compra, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades ha dado un tratamiento favorable a las operaciones de adquisición de bienes a través de contratos de arrendamiento financiero, al permitir la deducción en la entidad cesionaria o arrendataria de un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los bienes objeto del contrato, de acuerdo con lo previsto con carácter general para la amortización del inmovilizado. Cuando las cuotas del arrendamiento sean inferiores a la amortización técnica del bien nos encontraríamos con un simple arrendamiento o leasing operativo, siendo el gasto fiscal el que se contabilice por las cuotas de arrendamiento devengadas. Y en aquellos contratos en que se contemple una opción de compra vinculante para ambas partes, o en los que el usuario se comprometa de manera irrevocable a ejercer la opción de compra, no cabría hablar de un contrato de arrendamiento financiero o leasing, puesto que nos encontraríamos con una compraventa con pago aplazado.

Pues bien, en el caso de que nos encontremos con un contrato de arrendamiento financiero o leasing, el artículo 11.3 de la LIS dispone:

*“En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercerá una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1, corresponderían a los citados bienes.*

*Se presumirá que no existen dudas razonables de que se va a ejercer una u otra opción cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión.*

*La diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición o coste de producción del bien tendrá para la entidad cesionaria la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.*

*Cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario continuará la amortización de aquél en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anteriores a la transmisión.*

*Cuando sea de aplicación lo previsto en este apartado, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o coste de producción del bien, deducido el valor de la opción, en el plazo de vigencia de la operación.*

*Los bienes a que hace referencia este apartado podrán también amortizarse libremente en los supuestos previstos en el apartado anterior”.*

Es decir, en el marco de los contratos de leasing financiero la entidad cesionaria o usuaria podrá deducir, además de los gastos financieros devengados, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los bienes objeto de leasing; por lo que el usuario tributa en las mismas condiciones en que lo haría si hubiese adquirido la propiedad del bien; se deduce las cuotas de amortización que corresponderían a los bienes objeto del contrato además de la carga financiera devengada por el préstamo.

Contablemente, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Valoración 5º del PGC aprobado por RD 1643/1990, de 20 de diciembre, y en la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, el arrendatario del bien objeto de leasing contabilizará los derechos derivados del contrato de arrendamiento financiero como un inmovilizado inmaterial, por el valor al contado del bien; inmovilizado inmaterial que amortizará atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato; y la diferencia entre el valor al contado del bien y el importe total a pagar al cedente, correspondería a la carga financiera de la operación y tendrá la consideración de gasto a distribuir en varios ejercicios.

Es decir, el arrendatario-usuario de un bien adquirido mediante arrendamiento financiero se configura por el PGC como el propietario económico del bien, y no computa en la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe de la parte de las cuotas de arrendamiento satisfechas que corresponda a la recuperación del coste de adquisición del bien para la entidad arrendadora. Por el contrario, amortizará el bien en función de su vida útil, como si se tratase de un elemento más de su inmovilizado.

Actualmente, el tratamiento que el PGC, aprobado por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, otorga a los bienes que sean objeto de un contrato de leasing refleja en toda su amplitud la naturaleza económica de esta operación en el marco empresarial; así la Norma de Registro y Valoración nº 8 de su SEGUNDA PARTE, establece lo siguiente:

*“1. Arrendamiento financiero.*

*1.1. Concepto.*

*Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.*

*En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.....*

## *1.2. Contabilidad del arrendatario.*

*El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de 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, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador...*

*El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3.5 de la norma sobre instrumentos financieros”.*

De este modo, a partir del 1 de enero de 1996 con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, no hay diferencias entre la normativa contable y fiscal, ya que tanto por el artículo 11.3 del TRLIS como por la Norma de Valoración nº 5 del PGC, el arrendatario o usuario del bien recuperará su coste de adquisición, imputándolo como gasto en función de su vida útil, es decir, el usuario amortiza el bien como si fuese propietario del mismo.

De hecho se puede entender que desde un punto de vista económico lo es, puesto que en un contrato con estas características el bien se adquiere por el financiador siguiendo las instrucciones del usuario, que es quien lo va a utilizar desde el momento de su puesta a disposición, y presumiblemente durante toda su vida útil, de ejercitarse la opción de compra.

Una vez finalizado el plazo previsto, pueden suceder dos cosas:

-Que el usuario ejercite la opción de compra, en cuyo caso dará de baja las cuentas relativas al inmovilizado inmaterial (derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero con su correspondiente amortización acumulada), y contabilizará, cargará, la correspondiente cuenta del inmovilizado objeto del contrato por su valor neto contable. O en su caso, efectuará la correspondiente reclasificación contable, esto es, las cuentas relativas a los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (el inmovilizado inmaterial con su amortización acumulada), pasarán a integrarse en las cuentas relativas al inmovilizado objeto del contrato con su correspondiente amortización acumulada.

-En el caso de que finalmente no se ejercite la opción de compra, el usuario podrá deducir las cantidades satisfechas en su día, que no fueron deducibles entonces por exceder de las cuotas de amortización del bien (y también de la carga financiera devengada).

Es decir, la normativa del Impuesto sobre Sociedades configura al usuario del contrato como propietario del bien objeto del mismo desde la fecha en la que tiene lugar su puesta a disposición a condición de que éste ejercite la opción de compra; de suerte

que sólo le permite que del “importe total de las cuotas” satisfechas al financiador, el usuario se deduzca un importe equivalente a la amortización que correspondería al bien objeto del contrato (en concepto de recuperación del coste del bien), al margen de la carga financiera devengada. En el caso de que el usuario no ejercite la opción de compra, éste podrá deducirse en dicho momento las cantidades satisfechas en su día que no fueron deducibles entonces por exceder de las cuotas de amortización del bien, y también de la carga financiera devengada. Y en el caso de que finalmente se ejercite la opción de compra este exceso será deducible al formar parte del valor de adquisición del bien objeto del contrato, precisamente por dicha asimilación.

Tan sólo precisar que antes del 1 de enero de 1996, esto es, cuando era aplicable la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, la normativa fiscal no se asimilaba a la contable (el PGC de 1990) en el marco de los contratos de leasing, ya que si bien ésta contemplaba el leasing en los términos expuestos anteriormente, la normativa fiscal otorgaba al leasing financiero, el tratamiento de un arrendamiento ordinario; de suerte, que contablemente -con el PGC de 1990- sí se consideraba que el usuario-arrendatario había realizado una “inversión” (reflejada en la correspondiente cuenta de inmovilizado inmaterial), mientras que fiscalmente las cuotas mensuales pagadas al arrendador constituían un gasto, y no una inversión, la cual se consumiría cuando el arrendatario ejercitara la opción de compra (Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2010, nº de recurso 520/2005).

Junto a este régimen general aplicable al leasing a partir del 1 de enero de 1996, la normativa del Impuesto sobre Sociedades contempla en el artículo 128 de la LIS un régimen especial privilegiado, aplicable a determinados contratos de arrendamiento financiero que reúnan una serie de requisitos, al permitir al usuario amortizar los bienes objeto del contrato de manera acelerada con respecto a la que resultaría aplicable de acuerdo con el artículo 11 de la LIS. Para ello en síntesis, se requiere:

A) Que los contratos se ajusten a lo dispuesto en 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; es decir:

-Que tengan por objeto bienes muebles, bienes inmuebles o establecimientos industriales.

-Que la entidad arrendadora-cedente sea una “sociedad de arrendamiento financiero”, una “entidad oficial de crédito” o un “establecimiento financiero de crédito”.

-Que los bienes objeto del contrato sean adquiridos por la entidad cedente con la exclusiva finalidad de ceder su uso al arrendatario, según las especificaciones de éste.

-Que el usuario destine únicamente los bienes a ser utilizados en sus explotaciones económicas.

-Que el contrato incluya necesariamente una opción de compra a su término, a favor del usuario.

b) Que tengan una duración mínima de dos años (cuando tengan por objeto bienes muebles) y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales.

c) 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 ella.

d) Y 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.

En el caso de que concurran estos requisitos resulta de aplicación este régimen fiscal privilegiado, en el que a diferencia del anterior, sí surgen diferencias entre el resultado contable y fiscal como consecuencia de la amortización acelerada permitida por la normativa del Impuesto, que serán objeto de los correspondientes ajustes temporales negativos.

Además, el TRLIS permite aplicar ciertos incentivos fiscales a los bienes que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero a condición de que se ejercite la opción de compra; así por ejemplo, podemos citar el artículo 42 del TRLIS que regula la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, cuyo apartado 6 relativo al plazo para efectuar la reinversión, considera que en el caso de que se adquieran bienes en régimen de arrendamiento financiero, la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en la que los bienes objeto del contrato se pongan a disposición del sujeto pasivo, y que la reinversión estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra; del mismo modo se pronuncia el artículo 109 del TRLIS en el ámbito de la libertad de amortización de los bienes que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero prevista para las empresas de reducida dimensión.

**TERCERO**-.Ahora bien, todo lo expuesto hasta ahora a los contratos de leasing y a los bienes adquiridos en virtud de dichos contratos, es aplicable en el marco de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades; y precisamente, las Consultas de la Dirección General de Tributos van dirigidas a los obligados tributarios a los que resulte de aplicación dicha normativa; esto es, la Consulta Vinculante número 784/2005, de 10 de mayo, en las que la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas se pronunciaba acerca de la aplicación de los coeficientes para corregir la depreciación monetaria previstos en el artículo 15.10 del TRLIS sobre el precio de adquisición y las amortizaciones de un inmueble adquirido en virtud del ejercicio de opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero; la cuestión planteada a la DGT era si resultaba posible deducir el importe de la depreciación monetaria a que se refiere el artículo 15.10 del TRLIS, y en su caso, qué importe debería tomarse como precio de adquisición y como amortización para la aplicación de los coeficientes. La DGT concluía que los coeficientes para corregir la depreciación monetaria “se aplican sobre el precio de adquisición o coste de producción del inmueble transmitido, así como sobre las amortizaciones contabilizadas del inmueble, atendiendo al año en que se realizaron como si el inmueble se hubiera contabilizado como un inmovilizado. La fecha de adquisición del inmueble será la del contrato de arrendamiento financiero y los coeficientes se aplicarán sobre el valor al contado del bien. En cuanto a las amortizaciones, las fechas a tener en cuenta serán las de los ejercicios en que se hubiesen contabilizado, y los importes sobre los que se aplicarán los coeficientes serán los que correspondan a la depreciación efectiva del inmuebles, calculada según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 11 del TRLIS”.

Y la reciente Consulta Vinculante de la DGT (Consulta V0059/2009, de 15 de enero), en la que se plantea como cuestión concreta cuál es la fecha de adquisición que se ha de tener en cuenta en el caso de que se enajene una nave industrial adquirida en virtud del ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero, esto es, se planteaba si la fecha a considerar era la “de la escritura de leasing o la de la opción de compra”; la DGT se pronuncia de manera tajante sobre la cuestión

planteada y declara expresamente que la “fecha de adquisición del inmueble, en la medida en que el arrendamiento haya reunido las condiciones establecidas por el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, para que la operación hubiera recibido el tratamiento contable descrito en su norma de valoración 5ª. F), de manera que los derechos sobre el elemento en régimen de arrendamiento financiero hubieran tenido la condición de inmovilizado inmaterial, se considera que la fecha de adquisición será la de formalización del contrato de arrendamiento financiero en la que se puso a disposición de la entidad consultante el inmueble objeto del contrato”.

**CUARTO-**Por el contrario, en el presente nos encontramos que el obligado tributario ostentaba en los ejercicios regularizados la condición de sociedad patrimonial al concurrir los requisitos previstos en el artículo 75 de la LIS .

Pues bien, las sociedades patrimoniales tributan de acuerdo con las reglas especiales del apartado 3 del artículo 75 de la LIS que a continuación se transcriben:

*“3. Las sociedades patrimoniales tributarán por este Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas especiales:*

*a) La base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, y se cuantificará según lo dispuesto en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, excluido lo establecido en el capítulo III de su Título II y en su artículo 77.1.a), segundo párrafo, y teniendo en cuenta lo siguiente:*

*a') La determinación del rendimiento neto procedente de actividades económicas se realizará mediante la modalidad normal del régimen de estimación directa.*

*b') En el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*c') No serán de aplicación las reducciones establecidas en los artículos 21.2, 21.3, 24.2, 30 y 76 , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, cuando alguno de los socios de la sociedad patrimonial sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*d') Las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores se compensarán según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*b) El tipo de gravamen será del 40 por 100 para la parte general de la base imponible. La parte especial de la base imponible tributará al 15 por 100.*

*c) La cuota íntegra únicamente podrá minorarse por aplicación de las siguientes partidas:*

*Deducciones previstas para las personas físicas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en los términos establecidos en el artículo 56 de la citada Ley.*

*Deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 66 y 67 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*Pagos a cuenta previstos en los artículos 38 y 146 de esta Ley.*

*d) En el cálculo del importe de los pagos fraccionados realizado según lo establecido en el apartado 2 del artículo 38 de esta Ley, las únicas minoraciones a realizar serán las procedentes de las deducciones previstas en los apartados 2, 4 y 5 del artículo 55 y en los artículos 66 y 67 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, así como de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.*

*Si dicho cálculo se realiza aplicando lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 38 de esta Ley, tan solo se tendrá en cuenta la deducción prevista en el apartado 4 del artículo 55 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, así como las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.”*

A diferencia de la LIS, la normativa reguladora del IRPF no otorga a los contratos de arrendamiento financiero el tratamiento fiscal expuesto en los Fundamentos Jurídicos anteriores; dicha normativa no prevé ninguna especialidad en este ámbito, con la salvedad, claro está, de aquellos contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, lo cual no ocurre en el presente, al encontrarnos con una sociedad patrimonial que no realiza ningún tipo de actividad económica. Para calcular la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de las fincas se habrán de aplicarse pues, las normas de la Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 de la LIRPF, la ganancia patrimonial vendrá dada por la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión.

Se centra la controversia en el presente en el periodo de generación de la ganancia patrimonial, manteniendo la inspección que dicho periodo comienza en la fecha de adquisición de la nave industrial por ejercicio de la opción de compra, mientras que el reclamante considera que la fecha de inicio es la de suscripción del contrato de arrendamiento financiero.

A nuestro juicio el período de generación de la ganancia/pérdida patrimonial deberá comprender el tiempo transcurrido entre la fecha de ejercicio de la opción de compra y la fecha de venta de los elementos patrimoniales adquiridos como consecuencia de su ejercicio, ya que es el día 16 de octubre de 2002, fecha en la que el usuario ejercita anticipadamente la opción de compra prevista en el contrato, cuando pasa a adquirir la “propiedad” de la nave industrial que hasta entonces ostentaba la entidad financiera; esto es, hasta que no se ejercita la opción de compra la entidad de leasing es la titular dominical del bien, ya que es con el ejercicio de la opción de compra cuando se produce la incorporación del bien a título de dueño al patrimonio de quién, hasta ese momento, no era más que un arrendatario, tal y como señala la Resolución del Tribunal Regional ahora impugnada.

Es decir, la entidad financiera era la propietaria de la nave industrial objeto del contrato, y por ende ostentaba todas las facultades dominicales, si bien las mismas se encontraban limitadas por los derechos del usuario derivados del contrato de leasing (el derecho de gozar y utilizar los inmuebles, y el derecho de opción de compra).

Como se analizó anteriormente, es la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades la que da un tratamiento favorable a los contratos de leasing (ya bajo el régimen general del artículo 11.3 del TRLIS o ya bajo el régimen especial del artículo 128 de la LIS), de suerte que, por expresa prescripción del legislador, el usuario del contrato se configura “fiscalmente” como propietario del bien objeto del mismo desde la fecha en la que tiene lugar su puesta a disposición a condición de que éste ejercite la opción de compra. Esta asimilación, que también la realiza la normativa contable, es la que le permite deducir las cuotas de amortización que corresponderían a los bienes objeto del contrato. Asimilación que también tiene el oportuno reflejo en el marco de los beneficios fiscales a la inversión contemplados en la normativa del Impuesto.

Pero esta asimilación no se produce para los contribuyentes que determinen su renta de acuerdo con las normas de IRPF, que es la norma que resulta aplicable al interesado al tener la consideración de sociedad patrimonial; el hecho de que sea una persona jurídica, en concreto una sociedad mercantil, y de que por Ley esté obligado a llevar contabilidad y haber contabilizado los bienes objeto de leasing en las correspondientes cuentas de inmovilizado no equivale ni posibilita la asimilación reclamada por el interesado, o dicho con otros términos, su analogía proscrita en este ámbito (artículo 14 de la LGT). Es decir, poco vale a estos efectos, que el obligado tributario, como sociedad mercantil, llevase su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el PGC, ya que esta contabilización no puede afectar al tratamiento que la normativa del IRPF otorga al leasing.

Por todo ello, hemos de desestimar lo alegado por el interesado, confirmando que el período de generación de la ganancia/pérdida patrimonial deberá comprender el tiempo transcurrido entre la fecha de ejercicio de la opción de compra y la fecha de venta de los elementos patrimoniales adquiridos como consecuencia de su ejercicio y, consecuentemente, la procedencia de los coeficientes de actualización aplicados por la inspección.

**QUINTO.**-La siguiente cuestión planteada hace referencia a si ha transcurrido más de un año desde la fecha de adquisición de la nave industrial, mediante el ejercicio anticipado de la opción de compra mediante escritura pública de 16 de octubre de 2002, hasta la fecha de enajenación de la misma, el 16 de octubre de 2003.

Como se ha señalado, el apartado 3 del artículo 75 de la LIS en su letra a) dispone que : *“3. Las sociedades patrimoniales tributarán por este Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas especiales: a) La base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, y se cuantificará según lo dispuesto en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, excluido lo establecido en el capítulo III de su Título II y en su artículo 77.1.a), segundo párrafo, y teniendo en cuenta lo siguiente: (...)”*

Por su parte, el apartado 1 del artículo 39 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias , en la redacción vigente a partir de 1 de enero de 2003, disponía lo siguiente:

*“1. La parte especial de la renta del período impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación.”*

Debemos así determinar si nos encontramos ante una transmisión de una nave industrial adquirida con más de un año de antelación a la fecha de transmisión.

La entidad interesada alega que si el ejercicio de la opción de compra se efectuó el 16/10/2002, el 15/10/2003 se cumplió 1 año (365 días) en que el bien era titularidad de la recurrente, ya que en ambas fechas la recurrente era propietaria, y el cómputo de ambas fechas en el período representa 365 días. Si la transmisión se efectuó el 16/10/2003, la titularidad permaneció durante más de 1 año (366 días), y procedería de todas formas la incorporación de la renta gravada en la base especial, y no en la general.

Este Tribunal en reciente resolución de fecha 5 de septiembre de 2013 (R.G. 4526-11), en un supuesto relativo a las operaciones a plazo - operaciones en las que el tiempo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior a un año- ha considerado, a efectos del cómputo del año, que contándose el día de la entrega, el plazo del año concluye el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo en el mes correspondiente:

*“TERCERO.- La siguiente cuestión planteada por el recurrente consiste en la procedencia de la aplicación del criterio de caja respecto del inmueble transmitido el 10 de noviembre de 2003, al haber transcurrido más de 1 año entre su entrega y el vencimiento del último plazo.*

*Determina el artículo 19 de la LIS, regulador de la imputación temporal de ingresos y gastos así como de la inscripción contable de los mismos, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:*

*“(…)4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.*

*Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.(…)”*

*Con fecha 10 de noviembre de 2003 transmitió la entidad XXX S.L. a la entidad YYY S.L. una finca aportada a la sociedad en su constitución, siendo el precio de venta de 533.031,64 €, de los cuales recibió la parte vendedora antes del otorgamiento de la escritura pública de venta 200.031,64 €, quedando aplazado el resto del precio, esto es, 333.000,00 €, comprometiéndose la parte compradora a satisfacerlo en el plazo de 1 año a contar desde el día del otorgamiento de la escritura, esto es, desde el 10 de noviembre de 2003, considerando a este respecto la Inspección que, no habiendo transcurrido más de 1 año, sino exactamente 1 año, entre la entrega del inmueble, el 10 de noviembre de 2003 (comenzando a computar el plazo desde el día siguiente, esto es, desde el 11 de noviembre de 2003) y el vencimiento del último plazo, el 10 de noviembre de 2004, no puede tratarse la operación como una operación a plazos o con precio aplazado, debiéndose incluir la totalidad del beneficio derivado de la venta en el ejercicio 2003.*

*En concreto se dice al respecto en la escritura pública de compra-venta de 10-11-2003 en su estipulación segunda lo siguiente (págs. 142 y ss del expte):*

*“SEGUNDA.- PRECIO.-*

*“El precio de venta es el alzado de QUINIENTOS TREINTA Y TRES MIL Y UN EUROS (€ 533.031).*

*De dicha cantidad confiesa la parte vendedora haber recibido de la parte compradora, antes de este acto, por lo que formaliza carta de pago la suma de DOSCIENTOS MIL TREINTA Y UN EUROS Y SESNTA Y CUATRO CÉNTIMOS (€ 200.031,64).*

*El resto del precio, es decir, TRESCIENTOS TREINTA Y TRES MIL (€ 333.000) queda aplazado comprometiéndose la parte compradora a satisfacerlo a la parte vendedora dentro del plazo de un año a contar del día de hoy , sin que sin que la misma devengue interés alguno.*

*La cantidad aplazada, y sin que ello suponga duplicidad de deuda, queda representada por un pagaré debidamente avalado, el cual me exhiben, y por fotocopia y previo cotejo realizado por mí, el Notario, queda incorporado a la presente” .*

A este respecto, en Diligencia de 29 de noviembre de 2007 aportó el obligado tributario al procedimiento un Certificado de fecha 13 de noviembre de 2007 emitido por el Director del Banco de ... en la sucursal de ... en el que constaba fotocopia del anverso de un pagaré a favor del contribuyente, con vencimiento el 10 de noviembre de 2004, por importe de 333.000,00 €.

Alega el recurrente que el periodo transcurrido entre la entrega del bien y el vencimiento del último plazo es superior a 1 año por dos motivos:

1)El inicio del plazo en cuestión debe comenzar a computarse desde el día 10 de noviembre de 2003, no desde el día siguiente como determina la Inspección, finalizando el plazo de 1 año el 09 de noviembre de 2004, no el 10 de noviembre de 2004 tal y como pretende la Inspección, por lo que a 10 de noviembre de 2004, momento en que vencía el último pago tal y como demuestra el pagaré emitido al efecto, ya había transcurrido el plazo de 1 año, en concreto 1 año y 1 día.

2)El año 2004 fue un año bisiesto, por lo que el periodo comprendido entre la entrega del inmueble transmitido y el vencimiento del último plazo fue exactamente de 1 año y 2 días, motivo por el que debe permitirse la aplicación del criterio de caja.

Pues bien, a juicio de este Tribunal Central, del contenido de la escritura de compra-venta anteriormente transcrito resulta claro que el día 10 de noviembre de 2003 entra dentro del cómputo a realizar[1], comenzando el plazo dicho día y no el siguiente, de forma tal que dicho plazo finalizaría el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes o año correspondiente; en nuestro caso el 09 de noviembre de 2004[2].

En lo que respecta a la consideración realizada por el recurrente referida al hecho de que el año 2004 fue bisiesto, únicamente cabe señalar que, tal y como se ha venido indicando, el cómputo del plazo de 1 año debe computarse de la forma dicha, esto es, desde el 10 de noviembre de 2003 hasta el 9 de noviembre de 2004, independientemente del número de días contenidos en el mismo, al igual que ocurriría cuando el cómputo es por meses.

Así las cosas, habiendo tenido lugar la entrega del bien en el caso que nos ocupa el 10 de noviembre de 2003 (ninguna controversia hay al respecto) y venciendo el último plazo según pagaré emitido al efecto el 10 de noviembre de 2004, podemos

determinar que el periodo transcurrido entre ambas fechas fue por un día superior a 1 año, por lo que no cabe sino estimar las pretensiones actoras al respecto, siendo por tanto aplicable el criterio de caja aplicado por el interesado.”

Pues bien, a la vista de lo anterior, y en unidad de doctrina, no cabe sino estimar la pretensión de la reclamante, pues resulta claro que el día 16 de octubre de 2002 en que se ejercita la opción de compra y se adquiere la nave industrial, entra dentro del cómputo a realizar, comenzando el plazo dicho día y no el siguiente, de forma tal que dicho plazo finalizaría el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes o año correspondiente; en nuestro caso el 15 de octubre de 2003.

Así las cosas, habiendo tenido lugar la adquisición del bien el 16 de octubre de 2002 y produciéndose la transmisión del mismo el 16 de octubre de 2003, podemos determinar que el periodo transcurrido entre ambas fechas fue por un día superior a 1 año, por lo que no cabe sino estimar las pretensiones actoras al respecto, procediendo por ello la incorporación de la renta a la base imponible especial.

POR LO EXPUESTO,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación económico-administrativa, ACUERDA: ESTIMARLO EN PARTE, anulando la resolución del Tribunal Regional así como la liquidación tributaria, que debe ser sustituida por otra ajustada a lo dicho en el último Fundamento de derecho de la presente resolución y confirmando la resolución del Tribunal Regional en el resto.

*[1] En el ámbito tributario son habituales expresiones como la contenida en la referida escritura y resulta comúnmente aceptado que el primer día entra dentro del cómputo. Así por ejemplo, disponía la DF 11ª de la Ley 43/1995 “La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1996 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha” y nadie discute que dicha Ley resultaba aplicable a las entidades cuyo período impositivo comenzaba el 01-01-1996.*

*[2] Similar criterio ha mantenido este Tribunal, interpretando el artículo 211 de la Ley 58/2003, en su reciente resolución de 25-07-2013 (RG 1576/11) Frente a ello, en la reciente resolución de fecha 25-07-2013 (RG1576-11), este Tribunal, interpretando el artículo 211 de la Ley 58/2003, que ha considerado que “ los plazos contemplados en la LGT que comienzan en la misma fecha de producción de un acto o su notificación y que se computan por meses, finalizan en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente.”*