

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057957

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de abril de 2015

Vocalía 3.^a

R.G. 165/2014

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Inversiones medioambientales. Tratamiento de residuos ajenos. En el caso que se analiza debe determinarse si dentro de las inversiones realizadas en bienes de activo material destinadas a la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales pueden considerarse incluidas, a efectos de constituir base de la deducción prevista en el art. 39.1 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), las inversiones destinadas a la construcción de plantas de recuperación o tratamiento de residuos industriales ajenos al titular de la inversión. Pues bien, la respuesta es que el derecho a esta deducción no se circunscribe exclusivamente a inversiones para la recuperación, reducción y tratamiento de residuos propios, no pudiendo negarse el derecho a la deducción por el sólo hecho de tratarse de residuos ajenos, sino que ha de verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma a fin de determinar su deducibilidad. [Vid., Resolución TEAC, de 2 de marzo de 2007, RG 3461/2005 (NFJ029224)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 39.
RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 33, 36 y 38.

En la Villa de Madrid, en fecha 9 de abril de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto la reclamación que en única instancia ha interpuesto la entidad **DT, SA** (en adelante el obligado tributario) con NIF ... y en su nombre y representación el Sr. Dx... , con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a Resolución desestimatoria de recurso de reposición que se había presentado ante Resolución con liquidación provisional por el concepto I.Sociedades 2010 emitida en fecha 23 de octubre de 2012 por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en Catalunya. En dicha resolución se minorra el saldo de las BINs pendientes de aplicación en períodos posteriores en 9.000 € respecto del saldo declarado y se minorra el saldo de deducciones del capítulo IV del Título VI TRLIS pendiente de aplicación en períodos posteriores en 199.216,56 € respecto del saldo declarado, resultando un importe a devolver por el referido concepto I.Sociedades 2010 de 2.488,33 €.

CUANTÍA DE LA RECLAMACIÓN: 199.216,56 €.**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

La oficina gestora inicia procedimiento de comprobación limitada frente al obligado tributario por el concepto I.Sociedades 2010 mediante requerimiento de fecha 17 de abril de 2012. En el curso del mismo emite requerimiento el día 27 de abril de 2012 en el que se requiere la justificación de la deducción declarada por inversiones en activo material destinadas a la protección del medio ambiente y/o al aprovechamiento de fuentes de energía renovables regulada en el art. 39 aps.. 1 y 3 del RDLegislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), para lo cual se solicita la aportación de determinada documentación, siendo atendido el requerimiento en fecha 8 de mayo de 2012. Examinados todos los antecedentes y la documentación aportada, la oficina gestora emite propuesta de liquidación provisional en fecha 20 de junio de 2012 en la que modifica los datos declarados por los siguientes motivos:

a) Incremento del saldo de BINs pendientes de compensación a 31 de diciembre de 2010 en 9.000 € al considerarse incorrectamente declarado el concepto "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias – Otros gastos no deducibles"

b) En cuanto a la deducción por inversiones realizadas en bienes de activo material destinadas a la protección del medio ambiente, considera la oficina gestora que el art. 39.1 TRLIS regula exclusivamente el derecho a deducción en cuota de inversiones que tengan por objeto la recuperación, reducción y tratamiento de

residuos industriales propios, en la medida en que se trata de fomentar la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del propio sujeto pasivo, sin que queden dentro del ámbito de la deducción las actividades de recuperación, reducción y tratamiento de recursos ajenos, como ocurre en el caso analizado (construcción de una planta de tratamiento de residuos industriales).

Frente a la propuesta notificada el obligado tributario presenta escrito de alegaciones en el que manifiesta que una vez que los residuos entran en la planta pasan a ser propios, siendo a cargo y responsabilidad de la entidad su tratamiento para menor impacto ambiental. Se invoca la resolución de este Tribunal Central de 2 de marzo de 2007, en el que se manifiesta que de la normativa analizada no puede extraerse la conclusión de que el derecho a la deducción se circunscribe exclusivamente a inversiones para la recuperación, reducción y tratamiento de residuos propios; o lo que es lo mismo, nada en la norma autoriza a excluir aquellas actividades que, cumpliendo todas las condiciones de evitar la contaminación lleven a cabo la recuperación, reducción y tratamiento de residuos ajenos, pues la finalidad es favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental.

El 23 de octubre de 2012 se emite liquidación confirmando la propuesta antedicha y destimando las alegaciones formuladas, al considerar la oficina gestora que la resolución del TEAC citada no es consecuencia de la interposición de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, por lo que sus efectos se circunscriben a las partes intervinientes en el proceso. Sí resultan sin embargo de obligado cumplimiento, a juicio de la oficina gestora, los criterios interpretativos de las consultas de la Dirección General de Tributos, en el sentido de la regularización, entre las que se citan: 1733-99 (30/09/99), 937-00 (26/04/00), 2179/05 (27/10/05) y V1822-06 (11/09/06).

Segundo:

Frente a la liquidación anterior se interpone recurso de reposición en fecha 23 de noviembre de 2012, en base a los siguientes argumentos:

a) Se aportan resoluciones administrativas relativas a los proyectos afectados que constatan el tratamiento de productos que pueden tener efectos nocivos para las personas y el medio ambiente. Las instalaciones deben cumplir, por este motivo, determinados requisitos tendentes a la reducción de emisiones contaminantes que han motivado la emisión de un certificado de convalidación de inversiones ambientales por el Director General de Calidad y Sostenibilidad Ambiental de la Consejería de Fomento y Medio Ambiente de la Junta de Castilla y León, que se aporta al expediente.

b) En cuanto a los criterios interpretativos derivados de las consultas de la DGT citadas por la oficina gestora, se invocan las siguientes: 2383-03 (19/12/03), V0006-09 (17/02/98) y V1530-05 (22/07/05)

c) Dado que a criterio de la recurrente ha quedado acreditado el cumplimiento de requisitos para obtención del certificado de convalidación de inversión medioambiental, la desestimación del recurso de reposición podría suponer una infracción al art. 38 de la Constitución de 1978, puesto que la denegación de la deducción fiscal aplicada afectaría a la productividad de la empresa y en consecuencia, a la de la economía en general.

El 8 de noviembre de 2013 se desestima el recurso interpuesto al considerar la oficina gestora que la interpretación de la DGT en el sentido de que la deducción fiscal controvertida sólo puede aplicarse cuando las inversiones se destinan a instalaciones destinadas a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo, se apoya en la finalidad perseguida con el establecimiento de la deducción, tal y como se recoge en la Exposición de Motivos del RD 1594/1997, de valor interpretativo fundamental en la medida en que las disposiciones normativas que le siguen deben ser necesariamente entendidas de forma que consigan los objetivos descritos en la misma. En cuanto a las consultas invocadas por la recurrente, se afirma que no abordan los aspectos cuestionados en el concreto supuesto que se analiza, concluyéndose además que ninguno de los medios de prueba aportados ni tampoco las alegaciones esgrimidas han acreditado que la empresa realice una actividad económica propia generadora de los residuos que después trata y que las instalaciones cuyo coste pretende ser objeto de deducción se destinen a paliar el impacto contaminante de su propia actividad de fabricación. La notificación de la resolución se produce el día 11 de noviembre de 2013.

Tercero:

Frente a la referida resolución desestimatoria se ha interpuesto reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Central en fecha 11 de diciembre de 2013, en el que se reproducen las alegaciones formuladas en vía de reposición, afirmando que la planta dispone de instalaciones para la corrección del propio impacto ambiental que se genera en las mismas. En cuanto al requisito de que la inversión se haya llevado a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente

en materia medioambiental, se remite al Certificado de Convalidación de Inversiones Ambientales expedido por la Junta de Castilla y León el 7 de noviembre de 2012, en el que se indica que las obras se realizan de acuerdo a líneas de actuación marcadas en el programa de Prevención Ambiental tendentes a la reducción de emisiones contaminantes desde las instalaciones industriales de Castilla y León, manifestando que otras actuaciones se realizan en parte de acuerdo a líneas de actuación marcadas en la Estrategia Regional de Desarrollo Sostenible con el objetivo de conseguir el equilibrio necesario entre la conservación del medio ambiente y de los recursos naturales y el modelo socioeconómico.

Reitera el reclamante que la doctrina de este Tribunal Central emanada en resolución número 00/3461/2005 de 2 de marzo de 2007 afirma que el mero hecho de tratarse de residuos ajenos y no propios no permite negar la deducibilidad a una entidad que entre otras actividades, tiene como objeto social la recuperación y tratamiento de residuos industriales, sino que ha de verificarse el cumplimiento de los requisitos. A su juicio, la finalidad de las deducción por inversiones ambientales es la mejora en la protección medioambiental, por lo que deben promoverse las medidas de protección del medioambiente aún cuando sea en el tratamiento de residuos ajenos, no resultando correcta la interpretación de la Inspección de la Exposición de Motivos de la referida normativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Central, siendo la única cuestión a resolver si resulta ajustada a derecho la regularización por el I.Sociedades 2010 que niega a la reclamante la deducción por inversiones medioambientales correspondiente a una instalación para tratamiento de residuos ajenos.

Segundo:

La controversia se centra en la aplicación al supuesto que nos ocupa de la deducción medioambiental prevista en el art. 39 TRLIS, que en versión vigente en el ejercicio 2010 establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

“1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedentes de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiente, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

(...)

4. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción”.

Por su parte, el Reglamento del Impuesto aprobado por RD 1777/2004 dedica el Capítulo I de su Título II a la regulación de las “Deducciones por inversiones medioambientales”, determinando en lo que aquí interesa:

“Art. 33. Ambito de aplicación: instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 10 por 100 del importe de las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente, consistentes en:

Instalaciones que tenga por objeto alguna de las siguientes finalidades:

1ª Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales

2º Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas

3ª Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.

(...)”

“Artículo 36. Base de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.

En los supuestos a que se refiere el artículo 33 de este Reglamento, la base de cálculo de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción.

Cuando una inversión no tenga por objeto exclusivo alguna de las finalidades previstas en dicho artículo, una vez identificada la parte que guarde relación directa con la función protectora del medio ambiente, la deducción se aplicará sobre la porción del precio de adquisición o coste de producción que el sujeto pasivo acredite que se corresponde con las referidas finalidades.

En el caso de que las inversiones no tengan por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades, deberá poderse identificar la parte de éstas destinada a la protección del medio ambiente.

La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción”.

“Artículo 38. Requisitos de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente. Certificación de convalidación de la inversión medioambiental.

Para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere el art. 33.a) deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia del medio ambiente sobre emisiones a la atmósfera, vertidos a las aguas, así como producción, recuperación y tratamiento de residuos industriales o para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa.

Se entenderá que la inversión cumple este requisito siempre que se efectúe dentro de los plazos y en las condiciones previstas en la citada normativa

b) Que la inversión se lleve a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental.

La prueba del cumplimiento de este requisito se realizará mediante la certificación de convalidación de la inversión expedida por la referida Administración.

La certificación de convalidación de la inversión medioambiental deberá indicar a estos efectos que concurren las siguientes circunstancias:

Que las inversiones se han realizado en ejecución de los planes, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la administración competente señalando la normativa a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior y expresando la idoneidad de las inversiones para la función protectora del medio ambiente que las mismas persigan

Que las inversiones realizadas permitan alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos establecidos.

(...)”

A la vista de lo anterior, debe determinarse si dentro de las inversiones realizadas en bienes de activo material destinadas a la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales pueden considerarse incluidas, a efectos de constituir base de la deducción prevista en el art. 39.1 TRLIS, las inversiones destinadas a la construcción de plantas de recuperación o tratamiento de residuos industriales ajenos al titular de la inversión.

Esta cuestión ya ha sido tratada por este Tribunal Central en resoluciones 00/3461/2005 de 2 de marzo de 2007 y 00/3528/2005 de 15 de marzo de 2007 . En concreto, la primera de las citadas determina lo siguiente:

“SÉPTIMO. No obstante, con carácter previo, ha de hacerse una precisión en relación con una afirmación que la Inspección expone como premisa para juzgar la adecuación a las normas de las inversiones concretas de la entidad que a continuación lleva a cabo. Dice la Inspección que “en relación con los residuos industriales a que se refiere el artículo 1º c) del Real Decreto 1594/1997, ha de tratarse de residuos propios, al pretender la norma reducir el impacto en el medio ambiente de los residuos que produce una actividad industrial.” Cita como fundamento dos consultas de la Dirección General de Tributos en las que se manifiesta, en síntesis, que el derecho a la deducción nace como consecuencia de las inversiones que se realicen para la recuperación, reducción y tratamiento de residuos industriales propios, en la medida en que se trata de fomentar la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del propio sujeto pasivo.

Ahora bien, si se atiende al tenor de la normas, transcritas en el fundamento anterior, se observa que el artículo 35.4 de la LIS 43/1995 alude a inversiones en bienes destinadas a la protección del medio ambiente, que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para el cumplimiento o, en su caso, mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos. En términos similares se expresa el artículo 1 del RD 1594/1997, que igualmente se refiere a inversiones en elementos patrimoniales destinados a la protección del medio ambiente, consistentes en instalaciones que tengan por objeto alguna de las finalidades que a continuación expone y que son, sistematizadas en tres letras, las mismas que recoge la Ley. Pues bien de ninguna de estas normas puede extraerse la conclusión de que el derecho a la deducción se circunscribe exclusivamente a inversiones para la recuperación, reducción y tratamiento de residuos propios; o, lo que es lo mismo, nada en la norma autoriza a excluir aquellas actividades que, cumpliendo todas las condiciones de evitar la contaminación, cumpliendo o mejorando la normativa vigente en esta área medioambiental, lleven a cabo la recuperación, reducción y tratamiento de residuos ajenos. La finalidad a que la letra c) del artículo 1 se refiere es, literalmente, "Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales." . Es evidente que esta finalidad puede alcanzarse y la mejora en la protección medioambiental -que es el objetivo de la norma- lograrse, tanto si las medidas (inversiones en elementos que así lo propicien) para el tratamiento de residuos es llevada a cabo por la misma empresa que los genera como si lo es por otra, que como servicio prestado a aquella, realice las actividades de tratamiento de los residuos y depuración de los mismos previos al vertido; pues es obvio que, aunque sea en el tratamiento de residuos ajenos, interesa que se promuevan las medidas de protección del medioambiente y evitación de la contaminación que la norma persigue. Es cierto que el interés de la norma estriba en gran medida en fomentar que las empresas corrijan el impacto contaminante de sus explotaciones; pero ello en nada empece a que se reconozca que es igualmente importante en orden a este objetivo que los que se dedican al tratamiento de residuos industriales de otras empresas apliquen igualmente medidas de corrección del impacto contaminante. Por ello, de cumplir los requisitos que la norma prescribe, no resulta correcto restringir el tenor de la deducción en los términos que la Ley y el Reglamento prevén en términos que no resultan conformes ni a una interpretación literal ni a una interpretación finalista de la norma. En este sentido, de modo diverso a como interpreta la Inspección, una lectura de la Exposición de motivos del RD. 1594/1997 corrobora la interpretación que este Tribunal patrocina. En la misma se expone que "constituye una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las inversiones en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico y las aguas, así como para la recuperación, reducción, y tratamiento de residuos industriales, siempre que se realicen de acuerdo con programas, convenios o acuerdos con la Administración medioambiental y en cumplimiento o mejora de la normativa vigente en esta materia." En dicha explicación se ponen en pie de igualdad como destinos que han de darse a la inversión para su deducibilidad tanto la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico y las aguas como la recuperación, reducción, y tratamiento de residuos industriales, sin precisión en este caso de que sean propios del sujeto pasivo, por lo que no distingue entre residuos propios o ajenos. En conclusión, pues, por sólo este motivo no puede negarse el derecho a la deducción a la reclamante, que entre otras actividades tiene por objeto social la recuperación y tratamiento de residuos industriales; sino que ha de verificarse el cumplimiento de los requisitos a fin de determinar su deducibilidad."

Puesto que el motivo de denegación de la deducción en la liquidación que ahora se impugna lo constituye exclusivamente el hecho de que los residuos tratados en la planta de la que es titular **DT, SA** tienen la consideración de ajenos, aplicando lo expuesto al caso que nos ocupa en unidad de doctrina, debe anularse la liquidación impugnada, estimando las pretensiones del obligado tributario.

Por todo lo expuesto,

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en la presente reclamación

ACUERDA

ESTIMARLA, anulando la liquidación por el I.Sociedades 2010 que constituye su objeto.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.