

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ059319

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 1097/2015, de 5 de junio de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1507/2012

SUMARIO:

IS. Deducción por inversiones. Inversiones medioambientales. Bienes arrendados. Inicialmente, la DGT solo admitía la deducción cuando el inversor explotara directamente el bien. Sin embargo, esta doctrina la modificó por la consulta V2112/2012, [Vid., Consulta vinculante DGT, de 05-11-2012, n.º V2112/2012 (NFC045721)], por la cual admitía la aplicación de la deducción a las sociedades matrices que inviertan en instalaciones y equipos fotovoltaicos que se van a explotar a través de filiales. Esta nueva doctrina se refiere a los contratos de arrendamiento operativo entre matrices y filiales. En el caso enjuiciado, no existiendo opción de compra no se desprende que haya transferencia de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, por lo que no cabe calificarlo de arrendamiento financiero y sería aplicable el criterio de la consulta.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 39.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 38.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

PONENTE:*Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

Don MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/ADVALLADOLID

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 01097/2015

N11600

N.I.G: 47186 33 3 2012 0102324

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001507 /2012

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De GAMO ENERGIAS, S.L.

LETRADO D. JESUS MARIA DEL PASO BENGOA

PROCURADORA D.ª NATALIA DOLORES MONSALVE RODRIGUEZ

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a cinco de junio de dos mil quince.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 1097/15

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1507/12 interpuesto por la mercantil GAMO ENERGÍAS, S.L. , representada por la Procuradora Sra. Monsalve Rodríguez y defendida por el Letrado Sr. del Paso Bengoa, contra Resolución de 28 de septiembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. 47/998/10), siendo parte demandada la Administración General del Estado , representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008 (solicitud de rectificación de autoliquidación).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de fecha 5 de noviembre de 2012 la mercantil GAMO ENERGÍAS, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 28 de septiembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. 47/998/10 en su día presentada contra el Acuerdo dictado por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León, por el que se desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 y la consiguiente devolución de un importe de 58.776,78 €.

Segundo.

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 15 de octubre de 2013 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se anule y deje sin efecto la resolución recurrida, ordenando que se sustituya por otra en la que se acuerde la devolución de 58.776,78 €, más los intereses de demora correspondientes, con expresa condena en costas a la Administración demandada si incurriese en temeridad consistente en oponerse a la demanda yendo contra sus propios actos rebatiendo el criterio sostenido en cuanto a la cuestión controvertida por la DGT cuyas consultas vinculantes resultan de obligado acatamiento para aquélla.

Tercero.

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 2 de diciembre de 2013 la Abogacía del

Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 58.776,78 €, no recibándose el proceso a prueba al no haberse solicitado, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 26 de febrero de 2014 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 4 de junio de 2015.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 28 de septiembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. 47/998/10 en su día presentada por la mercantil GAMO ENERGÍAS, S.L., contra el Acuerdo dictado por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León por el que se desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 -para que se incluyese y se aplicase una deducción por protección del medio ambiente- y la consiguiente devolución de un importe de 58.776,78 €.

La resolución impugnada pone de manifiesto que la Oficina gestora denegó la solicitud por entender que a los efectos de la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales prevista en el apartado 39.3 del TRLIS el sujeto pasivo debe ser quien directamente destine el bien al aprovechamiento, esto es, quien lo explote, lo que no sucede en este caso ya que es una sociedad arrendataria "FOTOVOLTAICA ABUSEJO, S.L." (titular de los derechos de explotación de la instalación) la que lleva a cabo la explotación de la central fotovoltaica "Abusejo 1" sita en el término municipal de Abusejo (Salamanca), conclusión que comparte el TEAR de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, señalando que la posición que ostenta la reclamante, junto a las demás propietarias indivisas del bien, guarda cierto paralelismo con la que corresponde a los socios de una entidad que adquiere y explota una instalación fotovoltaica o con la figura de la cuenta en participación regulada en los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio, limitándose los socios o los cuenta partícipes a aportar la financiación necesaria para el desarrollo de la explotación económica propia de la entidad, en este caso, arrendataria.

La mercantil GAMO ENERGÍAS, S.L., alega en la demanda que ni el artículo 39 del TRLIS, ni los preceptos del reglamento que lo desarrollan, establecen en parte alguna el requisito de que los bienes -que objetivamente van destinados a la función de la protección del medio ambiente y que, efectivamente, se dedican a ello- tengan que ser explotados necesariamente por su propietario, perdiendo éste el derecho al inventivo fiscal en casos de que la explotación se realice por un tercero, siendo el de la explotación directa por el propio inversor un requisito adicional, inédito, añadido por la Administración sin fundamento ni soporte legal alguno; que la finalidad del precepto es incentivar la protección del medio ambiente y ello con independencia de quien manipule los elementos; que cuando la norma ha querido establecer dicho requisito para otras deducciones -vgr. por inversiones o por reinversión de beneficios extraordinarios- lo hace expresamente; que la doctrina de la DGT que invoca el TEAR ha sido abandonada por la más reciente Consulta V2112-12, de 5 de noviembre, conforme a la que tienen derecho a aplicar la deducción las sociedades matrices que inviertan en instalaciones y equipos fotovoltaicos, nuevos, que vayan a ser destinados, indirectamente, mediante su explotación a través de sus sociedades filiales.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que la actora pretende una interpretación extensiva de una deducción fiscal, la cual, como excepción al régimen general de tributación, merece una interpretación restrictiva; que la Consulta vinculante que alega la demanda se refiere única y exclusivamente al supuesto en que la empresa matriz construye el parque fotovoltaico y los cede con posterioridad a sus filiales para la explotación, lo que no ocurre en este caso en que el arrendamiento de la explotación tiene lugar entre dos sociedades mercantiles absolutamente independientes, por lo que ni siquiera en este caso puede afirmarse que la actora realice la actividad "indirectamente" como exige la DGT, debiendo entenderse el concepto de

aprovechamiento como actividad de explotación, en este caso, de la energía solar para transformarla en electricidad, no pudiéndose en consecuencia aplicar la deducción puesto que la actora no destina las inversiones realizadas a esa actividad sino a su cesión a terceros a título lucrativo a través del arrendamiento.

Segundo.

Sobre la deducción por inversiones medioambientales; destino indirecto al aprovechamiento: concurrencia. Estimación.

El artículo 39 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 su redacción vigente en el ejercicio 2008 que nos ocupa -antes de quedar sin contenido reforma por la disposición derogatoria 2.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre-, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011-, tenía la siguiente redacción: " 3. Asimismo, podrá deducirse de la cuota íntegra el 10 por ciento de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que se citan a continuación: a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad ".

A su vez, el artículo 38 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, que lleva por rúbrica " Requisitos de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente. Certificación de convalidación de la inversión medioambiental ", señala: " 1. Para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere el artículo 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.

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

a) Que las inversiones se han realizado en ejecución de los planes, programas, 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.

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

3. Si al tiempo de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades no se hubiera emitido por la Administración competente la certificación regulada en este artículo por causa no imputable al sujeto pasivo, éste podrá aplicar con carácter provisional la deducción siempre que haya solicitado la expedición de la referida certificación de convalidación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración. En el caso de que la Administración competente no convalide la inversión, el sujeto pasivo deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se notifique dicho acto administrativo, el importe de la deducción aplicada con sus intereses de demora.

4. A los efectos de esta deducción se considerará Administración competente aquella que, siéndolo por razón de la materia objeto de protección, lo sea igualmente respecto del territorio donde radiquen las inversiones objeto de deducción ".

Por otro lado, ambas partes citan en su favor la nueva doctrina de la Dirección General de Tributos contenida en la Consulta nº V2112/2012, de 5 noviembre 2012, que expresamente reconoce que modifica su previa doctrina -sobre la que se había fundamentado el acuerdo desestimatorio de la solicitud, primero, y la resolución del TEAR impugnada después-, conforme a la que para aplicar la deducción se exigía que la inversora explotara efectiva y directamente la instalación, siendo por otro lado la deducción independiente de la forma en la que el sujeto pasivo la financie, siempre que se cumplan las condiciones para asimilarlo a una adquisición a efectos contables de bienes del inmovilizado.

Y modifica dicha anterior doctrina diciendo: " En este punto, es preciso señalar que este Centro Directivo, en reiterada doctrina, recogida, entre otras, en las consultas vinculantes V1463-08, V0649-09 y V1963-09, impedía aplicar la deducción por inversiones medioambientales, recogida en el artículo 39.3 del TRLIS, en sede de las sociedades matrices inversoras, al considerar que dichas sociedades cedían en arrendamiento las instalaciones o equipos en los cuales había invertido, en favor de sus filiales, por lo que el destino de dichas inversiones no era el

aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad sino su cesión a terceros en arrendamiento.

No obstante lo anterior, conforme a lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil ". A su vez, con arreglo a lo dispuesto en la Sentencia de 9 de febrero de 2004 del Tribunal Supremo , "dentro de los criterios interpretativos que propone el artículo 3 del Código Civil , tiene prevalencia, cuando se trata de incentivos fiscales, el de la "ratio legis" o finalidad de las disposiciones que los regulan, de modo que la línea interpretativa a seguir debe estar lógicamente supeditada a la consecución de los objetivos de política económica, social, etc., que justifican tales incentivos". Dicha línea jurisprudencial ha quedado igualmente recogida en otras sentencias del Alto Tribunal (STS de 22/02/2003 , STS de 24/11/1995 , STS de 02/02/1996 , STS 01/10/2007 , entre otras).

Por tanto, atendiendo a una interpretación sistemática y teleológica de la norma analizada, la doctrina administrativa previamente señalada debe verse modificada a la luz de la doctrina emanada del Alto Tribunal, por lo que la deducción recogida en el artículo 39.3 del TRLIS debe interpretarse, atendiendo a su finalidad, como aquella deducción cuyo propósito no es sino favorecer la inversión en instalaciones o equipos nuevos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables.

El concepto de aprovechamiento debe entenderse como la actividad de explotación de la energía proveniente del sol para su transformación en electricidad, llevada a cabo directa o indirectamente por la sociedad inversora.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, las empresas que operan en el sector fotovoltaico se dedican, con carácter general, al desarrollo integral de parques fotovoltaicos, cediendo, con posterioridad, en arrendamiento, las instalaciones o equipos en los que han invertido, en favor de sus filiales, para que sean éstas, titulares de los correspondientes permisos y licencias de explotación quienes los exploten de manera directa.

La contestación a la presente consulta se emite partiendo de la consideración de que los contratos de arrendamiento suscritos entre las sociedades matrices (inversoras) y las sociedades filiales tienen la consideración de contratos de arrendamiento operativo, con arreglo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 8ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Dado que las mencionadas inversiones son registradas como activo material en sede de las sociedades holding, propietarias de las mismas, dichas inversiones no figurarán registradas en el activo de las sociedades filiales arrendatarias, de modo que, no formarán parte de su activo material, por lo que dichas filiales no podrán aplicar la deducción por inversiones medioambientales, recogida en el artículo 39.3 del TRLIS, respecto de los equipos e instalaciones que explotan el régimen de arrendamiento.

En virtud de lo anterior, las sociedades matrices que inviertan en instalaciones y equipos fotovoltaicos, nuevos, los cuales van a ser destinados, indirectamente, mediante su explotación través de sus sociedades filiales, titulares de los preceptivos permisos y licencias administrativos, al aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad, tendrán derecho a aplicar la deducción prevista en el artículo 39.3 del TRLIS, en su redacción anterior a la vigente redacción dada por Ley 2/2011, de 4 de marzo , de economía sostenible... ".

Así las cosas y aunque, en efecto, por mor de los concretos términos en que se formula por la asociación consultante -que representa, a nivel institucional, el fomento del sector solar fotovoltaico y cuyo objetivo fundamental consiste en la defensa de la estabilidad regulatoria y la seguridad jurídica del sector- la doctrina de la V2112/2012, de 5 noviembre 2012, se refiere de modo específico a supuestos de contratos de arrendamiento suscritos entre las sociedades matrices (inversoras) y sus sociedades filiales, que tengan la consideración de contratos de arrendamiento operativo, lo cierto es que en este caso, y pese a que no ha sido objeto de controversia si el arrendamiento que nos ocupa merece o no dicha calificación, sí concurre el fundamento último del cambio de criterio de la doctrina administrativa, es decir, el hecho de que atendiendo a la finalidad de la deducción en cuestión -que no es sino favorecer la inversión en instalaciones o equipos nuevos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables- el concepto de aprovechamiento debe entenderse como la actividad de explotación de la energía proveniente del sol para su transformación en electricidad llevada a cabo directa o indirectamente por la sociedad inversora.

En efecto, en el contrato de arrendamiento de 24 de julio de 2008 que aquí nos ocupa consta que la entidad actora GAMO ENERGÍAS, S.L. contaba con la experiencia y medios necesarios para llevar a cabo la venta e instalación de equipos de energía solar fotovoltaica y que presentó a otras cuatro sociedades el presupuesto desglosado de una instalación fotovoltaica en determinada parcela del término municipal de Abusejo (Salamanca), especificando el porcentaje de instalación que correspondía a cada una de las sociedades. Por otra parte, se señala que la entidad arrendataria, FOTOVOLTAICA ABUSEJO, S.L. -cuyo socio único es precisamente la mercantil recurrente, según la escritura pública de 24 de julio de 2008 de elevación a público del contrato- es titular de los derechos de explotación de la instalación fotovoltaica situada en la citada parcela y que la duración del contrato será igual al plazo que dure la autorización administrativa de la instalación fotovoltaica.

Ahora bien, aunque pudiera parecer que nos encontramos ante una situación que conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad llevase a considerar que la entidad arrendataria ha asumido los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo/ instalación objeto del contrato, dado que la duración del contrato es equivalente a la de la vida útil del bien y que la entidad arrendataria es la única destinataria de la utilidad del bien al ser la titular de los derechos de explotación, sin embargo, no existiendo opción de compra, de las condiciones económicas pactadas en la estipulación cuarta por la que se establece que la renta anual a abonar por la arrendataria será igual a los beneficios obtenidos por ella en la explotación de la instalación fotovoltaica, no se desprende dicha transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del mismo en la medida en que el mayor o menor beneficio, o su inexistencia, repercuten directamente sobre la arrendadora (socio único de la arrendataria) que por esta vía en realidad es la que asume los riesgos de la explotación, por lo que dicha situación no parece pueda calificarse como arrendamiento financiero que obligue a la arrendataria a registrar en su contabilidad, al inicio del arrendamiento, el activo de que se trate como elemento del inmovilizado material o del intangible, lo que por lo demás tampoco consta haya acaecido, consideraciones que nos llevan a la estimación del recurso sin que sea ya necesario, por irrelevante, entrar en la cuestión terminológica suscitada en la citada Consulta vinculante sobre si la arrendadora inversora recurrente ha de considerarse o no como sociedad matriz de la arrendataria (filial), y con independencia de que, en contra de lo que afirma la recurrente sobre la vinculación de las Consultas de la DGT, los Tribunales Económico Administrativos no son órganos de la Administración tributaria "encargados de la aplicación de los tributos", sino órganos encargados de la revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y de los actos de imposición de sanciones tributarias.

Tercero.

Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA , en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al haber visto rechazadas todas sus pretensiones.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR ÍNTEGRAMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil GAMO ENERGÍAS, S.L., contra la Resolución de 28 de septiembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. 47/998/10), resolución que se anula, así como el acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación del que trae causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, procediendo en consecuencia la devolución de 58.776,78 €, más los intereses de demora correspondientes, con expresa condena en costas a la Administración demandada.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

Así por esta nuestra sentencia, contra la que, por razón de la cuantía, no cabe recurso ordinario de casación pero sí, junto con los demás requisitos establecidos en los artículos 96 y 97 LJCA , el de unificación de doctrina, que deberá interponerse en esta Sala para ante el Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.

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.