

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070916

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 22 de abril de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 58/2015

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades. Eliminación de dividendos. Deducción por doble imposición de dividendos. No se eliminan los dividendos a los que no procede aplicar la deducción prevista en el art. 30.4 TR Ley IS, entre ellos, los que se produzcan tras una reducción de capital, traspaso de la prima emisión o aportación de los socios para compensar pérdidas. Si con posterioridad se llevan a cabo ampliaciones de capital se podrá aplicar la deducción a partir de que se supere el importe de la reducción de capital para compensar pérdidas. No obstante, no procede la deducción si la ampliación se produjo mediante un flujo económico procedente de los socios, pues no ha habido tributación alguna en el IS. Por tanto, para aplicar la deducción y la eliminación se requiere que se trate de un supuesto de efectiva doble imposición. En principio la distribución de dividendos significa una “devolución indirecta de fondos propios”, por lo que no integrarían la base imponible, pero en el caso examinado la participación cambió de propietario tras las pérdidas y el saneamiento, pero antes de que se abonasen los dividendos, por lo que la cantidad percibida como dividendo no es recuperación de la inversión, sino beneficio por dividendo a integrar en la base. **Deducción por inversiones medioambientales** La deducción se aplica en el ejercicio de su puesta en funcionamiento y está supeditada a que se mantenga en funcionamiento. No procede la deducción por la construcción de una planta de cogeneración eléctrica, puesto que la instalación no pertenecía a la empresa que realiza la inversión. La deducción solo corresponde cuando se trata de inversiones en bienes del activo material de propio sujeto pasivo. **Grandes acontecimientos culturales y deportivos. Gastos de publicidad.** En el caso de publicidad mixta solo procede sobre el coste que corresponde a la función publicitaria [Vid., STS de 13 julio de 2017, recurso n.º 1351/2016, (NFJ067520)]. Se estima en parte la sanción pues la culpa no está bien razonada ni probada en forma.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15, 30, 39, 44, 72 y disp adic décima.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15, 28, y 86.

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 35.

PONENTE:*Don Manuel Fernandez-Lomana Garcia.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000058 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00538/2015

Demandante: ACEITES DEL SUR SL

Procurador: LUCIANO ROSH NADAL

Letrado: JOSÉ ANTONIO DE LA VEGA DE LA HAZA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D.ª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintidos de abril de dos mil dieciocho.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 58/2015 seguido a instancia de ACEITES DEL SUR SL, que comparece representada por el Procurador D. Luciano Rosh Nadal y asistido por Letrado D. José Antonio de la Vega de la Haza, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 2014 (RG 4239/2013 y 63/2014); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 2.344.866,79 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 2 de febrero de 2015 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 2014 (RG 4239/2013 y 63/2014).

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 29 de junio de 2015. Presentando la Abogacía del Estado escrito de contestación el 10 de septiembre de 2015.

Tercero.

Se practicó la prueba solicitada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 23 de marzo y 21 de abril de 2016 y 11 de enero de 2018. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 12 de abril de 2018.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contra la Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2014 (RG 4239/2013 y 63/2014), que desestimó el recurso contra la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades (IS) ejercicios 2007 a 2009 (periodos comprendidos entre el 1 de junio de 2007 y el 31 de mayo de 2010) y estimó, en parte, el recurso contra el Acuerdo de imposición de sanción, al confirmarlo " salvo en lo relativo a la regularización derivada de la improcedencia de la eliminación de dividendos internos en régimen de declaración consolidada, debiéndose rectificar la sanción de acuerdo con lo expuesto en el último fundamento de derecho".

Como se resume en las pp. 2 y 3 de la demanda, los motivos de impugnación son:

a.- La no admisión de la eliminación de dividendos internos efectuada de acuerdo con lo establecido en el art 72.3 del TRLIS.

b.- La no admisión de la deducción medioambiental derivada de la construcción de una planta de biodiesel.

c.- La no admisión de la deducción medioambiental derivada de la construcción de una planta de cogeneración eléctrica.

d.- La disminución de la base de la deducción por la participación en acontecimientos calificados de excepcional interés público.

e.- La improcedencia de las sanciones impuestas por las deducciones medioambientales acreditadas por las plantas de biodiesel y cogeneración.

Segundo.

Sobre la no admisión de la eliminación de dividendos en Régimen de Consolidación Fiscal.

El motivo se desarrolla en las pp. 3 a 20 de la demanda. Se sostiene que no resulta de aplicación lo establecido en el art. 30.4.b) del TRLIS y, subsidiariamente, que procedería la aplicación del art 15.4 del TRLIS.

Para resolver la cuestión planteada conviene partir de los siguientes hechos:

1.- Se analiza la regularización efectuada en el Grupo Fiscal 137/99, siendo entidad dominante ACEITES DEL SUR SL (ACESUR) y dependientes ACEITES DEL SUR- COOSUR SA; ACEITERA DEL GUALDAQUIVIR SA, JAENOLIVA SA, OLEAGINOSOS DEL CENTRO SL y OLCESA BIODIESEL SL.

El 26 de noviembre de 2009, el Consejo de Administración de ACEITES del SUR-COOSUR SA (COOSUR), acordó distribuir un dividendo a cuenta por importe de 2.000.000 €, pagadero a sus accionistas, en proporción a sus respectivas participaciones a partir del 1 de diciembre de 2009.

Posteriormente, mediante acuerdo de 25 de febrero de 2010, COOSUR reconoció frente a sus accionistas un nuevo dividendo, con cargo a reservas de libre disposición, por importe de 2.000.000 €. Con respecto al pago de dicho dividendo, los accionistas convinieron que se produjera la compensación con cantidades adeudadas por la sociedad por idéntico importe.

El periodo impositivo del grupo fiscal se inicia el 1 de junio y concluye el 31 de mayo.

2.- Los hechos anteriores dieron lugar a las siguientes anotaciones contables:

-JAENOLIVA, que es titular del 40,934 % del capital de la sociedad participada COOSUR, registró en su contabilidad un ingreso financiero de 1.637.376,76 €.

Esta entidad adquirió sus participaciones en COOSUR mediante contrato privado elevado a escritura pública el 5 de julio de 2002 y acudió a dos ampliaciones de capital operadas en COOSUR en los años 2002 y 2003, suscribiendo acciones mediante la aportación de acciones mantenidas en la entidad OLEAGINOSAS DEL CENTRO SA.

-ACESUR, es titular del 44,566% del capital de la participada COOSUR y registró en su contabilidad un ingreso de 1.782.640 €.

ACESUR adquirió su participación en COOSUR mediante aportación no dineraria de todo su negocio y actividad de aceite, documentada en escritura pública otorgada el 22 de julio de 2004.

ACESUR, como cabecera del grupo fiscal 137/1999, presenta con respecto al periodo impositivo 1/6/2009-31/5/2010 el correspondiente modelo 220 de declaración consolidada, consignando en el apartado relativo a la eliminación de dividendos internos susceptibles de deducción por doble imposición la cantidad de 3.420.017 €, que se corresponden con la suma de los dividendos que hemos descrito.

3.- Con anterioridad a la adquisición por parte de ACESUR y JAENOLIVA de las participaciones sociales de COOSUR, se efectuaron por los antiguos accionistas de esta entidad reducciones de capital y posteriores aumentos de capital con aportaciones de los socios por valor de 38.827.914,25 € y 13.192.214,92 €, respectivamente, con la finalidad de compensar pérdidas de ejercicios anteriores, operaciones que "habrán tenido su correspondiente reflejo en pérdidas obtenidas por las entidades transmitentes" - p. 15 del Acuerdo de liquidación, en las pp. 14 y 15 se describen con detalles estas operaciones-. Entre el 31 de diciembre de 2001 y el 30 de mayo de 2010, no se han producido reducciones ni aportaciones de capital por parte de los nuevos accionistas que hayan sido destinadas a la compensación de pérdidas procedentes de ejercicios anteriores.

El TEAC analiza los argumentos de la recurrente en las pp. 16 a 47. En concreto, analiza el primero de los argumentos en las pp. 16 a 29 y el segundo, en las pp. 29 a 47.

Tercero.

Razona la demandante que de conformidad con lo establecido en el art. 30.4.b) TRLIS, no existirá doble imposición de dividendos cuando, con anterioridad a su distribución, se hubiese producido una reducción de capital para compensar pérdidas y estas se hubieran compensado con dichos beneficios, hasta el importe de la dicha reducción. Pero añade que, en el supuesto en el que el capital social se haya reconstituido con anterioridad al reparto de dividendos, no procederá aplicar la limitación del indicado artículo y, por lo tanto, sería aplicable la deducción. Esto es lo que, en opinión de la demandante, ocurre, pues en tal caso, una vez restablecido el patrimonio de la entidad, nunca se estaría devolviendo en forma de dividendos las aportaciones de los socios y, en consecuencia, su tributación debería ser la misma que si no se hubiese realizado previamente tal reducción de capital. Sosteniendo la sociedad recurrente que el capital reducido por suma de 38.863.370,80 € fue reconstituido con las ampliaciones que describe en el folio 4 de su demanda por un importe total de 77.221.006,72 €.

El TEAC contesta los argumentos de la demandante en las pp. 16 a 29 y la Abogacía del Estado en las pp. 2 a 5.

Establece el art. 70.2 TRLIS que "no se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiese procedido la deducción por doble imposición prevista en el art. 30.4 de esta Ley". Dispone el art. 30.4.b) TRLIS, en lo que nos interesa, que la deducción para evitar la doble imposición "no se aplicará" respecto de las siguientes rentas: "las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieran integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de aquéllas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación se hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del art 25 de esta Ley".

Interpretando estas normas, la STS de 7 de marzo de 2013 (Rec. 1253/2011) analiza un supuesto similar al aquí enjuiciado.

En ella se razona que lo establecido en el art. 30.4 TRLIS -antiguo art. 28.4 de la Ley 43/1995- "es fácil de entender si se tiene en cuenta que en el régimen de consolidación fiscal, la eliminación de los dividendos internos produce los mismos efectos que los que genera, en el régimen de tributación individual, la deducción para evitar la doble imposición, pues en ambos casos se trata de evitar que una renta (en nuestro caso, los beneficios obtenidos

por la sociedad participada) quede sujeta a tributación dos veces (en forma de beneficio, en la sociedad participada, y en forma de dividendo, en la sociedad titular de la participación). Por ello, es decir, dada la coincidencia del fin que pretenden ambas técnicas (la eliminación y la deducción), el art 86.3. De la LIS [que se corresponde con el art. 72 del TRLIS] restringe la eliminación de los dividendos internos, incluidos en las bases imponibles individuales, en aquellos casos en los que no hubiese procedido la deducción por doble imposición interna, de acuerdo con lo dispuesto en el art 28.4 de la misma norma".

Añadiendo la sentencia que : "La limitación establecida por el precepto transcrito deriva de la consideración mercantil de la prima de emisión [también de las aportaciones de los socios] y de la falta de tributación de la misma, tanto cuando se constituye como cuando se reparte su importe". Por ello, el art. 15.4 de la Ley 43/1995 [cuyo tenor coincide con el del art 15.4 del TRLIS] " atribuye a la distribución de la prima de emisión la misma regla que la de reducción del capital con devolución de aportaciones a los socios (obviamente, no puede ser gravado en concepto de renta lo que ha sido una aportación del socio) y, en consecuencia, únicamente se integra en la base imponible individual de los socios "...el exceso del valor normal de mercado de los elementos patrimoniales recibidos sobre el valor contable de la participación". Esta doctrina es reiterada, entre otras, por la STS de 21 de noviembre de 2013 (Rec. 4031/2011).

Visto que, en efecto, como sostiene el TEAC. lo establecido en el art. 30.4.b) del TRLIS resulta de aplicación, la recurrente trata de eludir las consecuencias derivadas de dicha norma razonando que, con posterioridad a las operaciones de saneamiento de pérdidas con cargo a fondos propios, se habían realizado ampliaciones de capital, como se reconoce por el TEAC -p. 25 de la Resolución-. Pero el TEAC contesta que " de acuerdo con la información obrante en el expediente, las ampliaciones de capital de los años 2002, 2003 y 2004 se han cubierto mediante aportaciones no dinerarias de acciones y negocio por parte de JAENOLIVA y ACESUR, de forma que esos nuevos fondos propios representan un flujo económico procedente directamente de los socios y que, en consecuencia, no sufren tributación alguna en el Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, siguen existiendo dividendos que, en realidad, se satisfacen gracias a esa aplicación de fondos propios a resultados negativos, circunstancia que únicamente se alteraría si la reposición de fondos propios se produjese con cargo a reservas que hubiesen sido sometidas a tributación, de tal forma que se volviese a la situación inicial".

Esta forma de razonar encuentra su refrendo en la STS de 14 de febrero de 2014 (Rec. 3570/2011) . Dicha sentencia nos recuerda que " la ley permite la deducción por doble imposición cuando la recuperación del capital social se produce con cargo a los mismos conceptos que lo redujeron, los resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por tanto, resulta improcedente la aplicación de la mencionada deducción en el reparto de los dividendos hasta tanto éstos no superen el importe de la reducción de capital para compensar pérdidas efectuadas por la entidad. A partir del momento en que los dividendos distribuidos superen el límite del importe de la reducción, los socios podrán practicar la deducción.

La intención del legislador es evitar la aplicación de la deducción por doble imposición en aquellos supuestos en los que la referida doble imposición nunca haya tenido lugar, por lo que una interpretación literal o demasiado reglamentista de dicho precepto no puede establecer restricciones más allá de aquellos supuestos concretos en los que de facto no existe una doble imposición, pues, de otro modo, se estaría impidiendo que el sujeto pasivo aplique una deducción por doble imposición a la que la propia LIS le concede todo el derecho, sin que pueda obviarse la finalidad y el objeto que la norma persigue.

El reparto de dividendos efectuado en el ejercicio con cargo a la cuenta de reservas, reservas que previamente habían sido constituidas mediante la aplicación de los resultados obtenidos en ejercicios anteriores, determina que si las reservas repartidas habían tributado de manera efectiva, es de justicia tributaria que el dividendo repartido con cargo a las mismas origine el derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, pues, en caso contrario, se estaría vaciando de contenido al artículo 28 LIS .

En la medida en que haya existido una tributación previa de las reservas con cargo a las cuales la entidad ha acordado el reparto de un dividendo en sede de su Junta de Accionistas, se genera el derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos".

Por lo tanto, como sostiene el TEAC, no procede acceder a lo pretendido por la recurrente, pues las ampliaciones indicadas se han producido mediante " un flujo económico procedente directamente de los socios y que, en consecuencia, no sufren tributación alguna en el Impuesto sobre Sociedades". O, como indica la Abogacía del Estado, " las pérdidas fueron contablemente repuestas en ejercicios precedentes con aportaciones de socios (no con ingresos pasados), es decir, sin tributar".

En las pp. 10 a 20 de la demanda se sostiene la subsidiaria procedencia de la aplicación del art 15.4 del TRLIS. Este argumento es contestado en las pp. 29 a 47 de la Resolución del TEAC y 5 a 7 de la contestación a la demanda de la Abogacía del Estado.

La recurrente razona que la Administración se ha separado de los criterios establecidos en previas Consultas Vinculantes; sostiene que no es posible integrar la base imponible del periodo 2009/2010 de los ingresos percibidos por JAENOLIVA y ACESUR en un importe de 3.420.017 €, pues nos encontramos ante " una devolución indirecta de participaciones" ; que no cabe establecer diferencias en relación con el valor de adquisición de fondos propios de las participaciones en función de su origen; que la interpretación realizada por el TEAC en cuanto a la "neutralidad fiscal" es incorrecta y, en todo caso, se habría producido un diferimiento de la tributación.

La Sala, sin embargo, entiende que la Resolución del TEAC debe ser confirmada, y ello por las siguientes razones:

a.- Establece el art. 15.4 del TRLIS que: " En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación. La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones...".

Como sostiene la demandante y reconoce el TEAC -p. 32-, la Consulta Vinculante 26/2013, establece que " la distribución de dividendos por las entidades participadas hasta el importe de la reducción del capital, traspaso de la prima de emisión o aportación de socios, todas ellas realizadas para compensar pérdidas con carácter previo a la distribución de dividendos, supone la devolución indirecta del importe de capital, prima de emisión o aportaciones realizadas previamente y, por tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.4 del TRLIS, dicho importe reduce el valor a efectos fiscales de la participación que la consultante tiene en las entidades participadas, por lo que el mismo no se integraría en la base imponible de la entidad consultante siempre que el valor de las participaciones exceda del importe percibido y, por tanto, no tiene efecto en la determinación de la base imponible consolidada del grupo. En caso contrario, el exceso del importe percibido sobre el valor de la participación se integrará en la base imponible" . La misma línea sigue la CV 1112/2014.

Ahora bien, como afirma el TEAC, que comparte la doctrina contenida en ambas Consultas Vinculantes, el supuesto enjuiciado por las mismas no es idéntico al enjuiciado en éste caso. En efecto, en nuestro caso, consta y no se ha probado lo contrario, que " por tanto y puesto que por parte de Alicesa [la tenedora originaria] se ha producido una renta negativa, reflejo de las pérdidas saneadas, procede la reducción del valor de las participaciones a que se refiere el artículo 15.4 y por tanto los dividendos deben formar parte de las bases imponibles de las sociedades perceptoras".

Esta singularidad no se da en los casos a los que se refiere la recurrente. Debe tenerse en cuenta que cuando la Dirección General de Tributos reconoce la aplicación del art 15.4 TRLIS a este tipo de operaciones, lo hace atendiendo a concretos supuestos de hecho, por ello no cabe sostener que exista desviación con relación a la doctrina contenida en las referidas consultas vinculantes, cuya doctrina, como hemos dicho, asume el TEAC como propia.

b.- También consideramos correcta la argumentación del TEAC cuando sostiene que la normativa aplicable al caso se encuentra basada en el principio de neutralidad fiscal y, en consecuencia, " del mismo modo que se debe impedir la aparición de un exceso de carga tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, se debe igualmente evitar que se produzcan desimposiciones no previstas en la normativa del impuesto".

En esta línea, la jurisprudencia es clara al sostener que de no producirse un supuesto de efectiva doble imposición se produciría " una desimposición injustificada, contraria a la finalidad a la que responde la norma, que no es otra que la de evitar la doble imposición" - STS de 20 y de mayo de 2010 (Rec. 2970/2005 y 106/2009)-.

La doctrina del Alto Tribunal es constante al sostener que la aplicación de la normativa sobre doble imposición no puede nunca traducirse en desimposición - STS de 24 de febrero de 2016 (Rec. 4044/2014)-.

c.- El TEAC, como hemos dicho, reconoce que, en principio, cuando " se satisfacen dividendos posteriores a la realización de operaciones de saneamiento de pérdidas con cargo a fondos propios", existe la posibilidad de que todo o parte de dichos dividendos se califiquen como " devolución indirecta de fondos propios" , por lo que en principio no integrarían la base imponible al ser, en realidad, restitución de todo o parte de la inversión para la sociedad titular de la participación.

Ahora bien, en el caso de autos, concurre la singularidad de que " la participación ha cambiado de propietario tras la obtención de las pérdidas y la realización de las operaciones de saneamiento, pero antes de que se abonen

los dividendos que se califican como restitución indirecta de fondos propios" - p. 42-. En estos casos, la neutralidad puede verse comprometida cuando " la recuperación de la inversión no se produce, para el primer inversor, a través del precio de venta" -p 44-. Pues, en este caso, " las pérdidas fiscales, que surten efectos en sede de la sociedad participada que las ha generado...se han visto asimismo aprovechadas en forma definitiva por la sociedad inversora como minusvalía producida por la transmisión de la participación. En esas circunstancias podría considerarse como máximo recuperación de la inversión por el nuevo propietario el importe del precio satisfecho por dichas acciones del anterior propietario, constituyendo el resto de la cantidad percibida un dividendo a integrar de la base imponible, debiendo ponderarse en una eventual aplicación del art 30.4.b) TRLIS la existencia de pérdidas fiscalmente computadas por el anterior titular de las acciones".

Como, con acierto, se afirma por la Abogacía del Estado, " cuando se produjo la reducción para restablecer el equilibrio con el patrimonio en pérdidas, el tenedor originario vio disminuir el valor de su participación...Cuando posteriormente ese tenedor originario vende su participación a los actuales tenedores, consume esa pérdida de valor de su participación...Y, correlativamente, el adquirente de esa participación (es decir, los tenedores actuales) adquirió su participación con esa reducción de valor, por lo que si ahora aplicase los dividendos...se estaría reduciendo dos veces el valor de los títulos....una vez cuando el tenedor originario vendió con pérdidas...y otra por vía de aplicar ahora el art 15.4 a los tenedores actuales". Pues bien, si como consecuencia de lo descrito " los dividendos percibidos no se pueden computar como menor valor de las participaciones de los tenedores actuales, tiene que computarse como beneficios a integrar en la base imponible". Tal y como hizo la Inspección.

d.- Se entiende ahora que el TEAC razone que, en teoría, " la totalidad del dividendos satisfecho por COOSUR en el ejercicio social finalizado a 31 de mayo de 2010 es susceptible...de ser calificado como restitución indirecta de fondos propios, en la medida en que su importe no supera las condiciones previas de saneamiento".

Sin embargo, consta en el expediente que " tanto ACESUR como JAENOLIVA adquirieron su participación en COOSUR acudiendo a sendos aumentos de capital en los ejercicios 2002, 2003 y 2004, posteriores a las operaciones de saneamiento". Pero, " el menor valor de los fondos propios de COOSUR derivado de las operaciones de saneamiento fue deducido fiscalmente por los anteriores propietarios vía pérdidas en la transmisión de sus participaciones, por lo que su recuperación vía dividendos por los actuales ACESUR y JAENOLIVA debe ser considerada ingreso fiscal so pena de incurrir en desimposición".

Lo que implica que, " la totalidad del importe percibido bajo la fórmula de dividendo debe considerarse como tal, e integrarse en la base imponible de las sociedades ACESUR y JAENOLIVA y, en consecuencia, la base imponible consolidada del grupo sin derecho a practicar eliminación alguna por cuanto no existe doble imposición a corregir, ya que tiene como correlato una pérdida fiscal computada de forma irreversible por los anteriores propietarios de la participación, en los términos acreditados por la Inspección" y no desvirtuados.

Por lo demás, la STS de 19 de marzo de 2014 (Rec. 6252/2011) alegada por la recurrente, analiza un supuesto distinto; pues, en nuestro caso, de lo que se trata es de saber si existe desimposición, supuesto que no es analizado por la indicada sentencia.

e.- La recurrente sostiene que, en todo caso, no estamos ante una desimposición, sino ante un diferimiento en la tributación. Pero como con acierto se razona por la Abogacía del Estado, " las liquidaciones de la Administración no sólo corrigen exenciones aplicadas indebidamente, sino también imputaciones temporales incorrectas". La operación realizada debe ser imputada al ejercicio en los términos realizados por la Administración.

Todas estas razones nos llevan a desestimar el motivo y confirmar la decisión del TEAC en éste punto.

Cuarto.

Sobre la no admisión de la deducción medioambiental por 1.020.786,55 €, derivada de la construcción de una planta biodiesel en Tarancón.

El motivo se articula en las pp. 20 a 24. El TEAC analizó la materia en las pp. 49 a 52.

El artículo 39 del TRLIS, en su redacción aplicable al caso, establecía que: " podrá deducirse de la cuota íntegra el 10 por 100 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. b).-Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad. c).- Tratamiento de residuos biodegradables procedentes

de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás".

De acuerdo con lo previsto en la Disposición Adicional Décima del TRLIS, el porcentaje de deducción aplicable a este tipo de inversiones fue del 4% para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2009 y del 2% para los iniciados a partir del 1 de enero de 2010. Para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2001 este tipo de inversión no genera derecho a aplicar ninguna deducción medioambiental.

El art 44.3 del TRLIS establecía, además, que " los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior ".

Por último, el art. 35.1 y 3 del RD 1777/2004, de 30 de julio , disponía que: "1. La inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento..... 3.- A los efectos de lo previsto en el apartado 3 del art 44 de la Ley del Impuesto , se entenderá que los elementos patrimoniales afectos a esta deducción a que se refiere el art 33 permanecen en funcionamiento si se mantienen durante el plazo establecido en el citado apartado los niveles de protección del medio ambiente previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración competente.

A tal fin, la Administración tributaria podrá requerir de la Administración competente en materia de medio ambiente la expedición de un certificado que acredite el mantenimiento de los citados niveles de protección ambiental.

En el caso de que, por razones tecnológicas, los elementos patrimoniales afectos a esta deducción perdieran o disminuyeran su eficacia en materia de protección del medio ambiente durante los plazos a que se refiere este apartado, podrán ser sustituidos o complementados con otros elementos que contribuyan a la recuperación de los niveles de protección inicialmente previstos, sin que por ello se pierda del derecho a la deducción. En estos casos, las inversiones que sustituyan o complementen a la inicial no podrán acogerse a la deducción regulara en este título".

La Inspección sostuvo que " los elementos patrimoniales se han puesto en condiciones de funcionamiento en julio de 2010. Ahora bien, el momento de aplicar la deducción no sería el ejercicio 2009 (1/6/2009 a 30/5/2010) sino el 2010 (1/6/2010 a 30/5/2011) ya que es en julio de 2010 cuando finaliza el periodo de prueba y se produce la aceptación provisional". En todo caso, se añade, se incumple con del deber de " permanecer en funcionamiento" - p. 19 del Acuerdo de liquidación-

El TEAC -pp. 49 y ss- se centra en el hecho de que puesta en funcionamiento la planta en 2010, quedó paralizada. Y sostiene que es requisito necesario para que opere la deducción que la instalación se encuentre y permanezca en funcionamiento.

En la demanda se insiste en que no es preciso el funcionamiento, sino que basta con que las instalaciones mantengan los niveles de protección, aunque no funcionen activamente. Añadiendo que no se mantuvo el funcionamiento porque la evolución del mercado hizo que no resultase rentable el funcionamiento de la instalación.

En opinión de la Sala debe confirmarse el pronunciamiento del TEAC, pues resulta preciso que la instalación se encuentre en funcionamiento. No tiene sentido subvencionar una instalación para la mejora del medio ambiente y no exigir su funcionamiento.

El tenor literal del art. 44.3 del TRLIS es claro al indicar que la instalación deberá "permanecer en funcionamiento". En efecto, no tiene sentido, desde la finalidad de la norma que no es otro que la protección del medio ambiente, exigir la puesta en funcionamiento de la instalación para conceder la exención, y no exigir el mantenimiento o permanencia de dicho funcionamiento. Imponiendo la norma, no sólo dicha permanencia sino, además, que esa permanencia en funcionamiento se realice en unas condiciones de las que se pueda inferir el adecuado nivel de " protección del medio ambiente previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración competente". Al necesario funcionamiento para que opera la exención nos hemos referido en nuestra SAN (2ª) de 13 de mayo de 2010 (Rec. 181/2007).

El recurrente sostiene que no mantuvo el funcionamiento por causas ajenas a su voluntad ya que como consecuencia de lo que denomina " la competencia desleal del biodiesel importado de EEUU" , no era rentable la permanencia en funcionamiento de la instalación. Ahora bien, lo que no puede pretender es que los riesgos de mercado sean asumidos como coste por la Hacienda Pública permitiendo la deducción. No estamos, por lo demás, ante un supuesto de fuerza mayor, como se pretende, precisamente porque los riesgos de mercado son inherentes a la actividad que se realiza - STS de 7 de abril de 2017 (Rec. 856/2015)-. Pero sobre todo, no deja de ser una afirmación huérfana de prueba, tal y como razona el TEAC en la p. 84 de la Resolución.

El motivo se desestima.

Quinto.

Sobre la no admisión de la deducción medioambiental derivada de la construcción de una planta de cogeneración eléctrica en Jabalquinto.

El motivo se desarrolla en las pp. 24 a 31 de la demanda.

El Acuerdo de liquidación analiza la deducción en las pp. 20 a 26. Las razones por las que niega la aplicación de la deducción son:

En primer lugar, que " la instalación industrial ...no pertenece a la empresa que realiza la inversión. La explotación económica del secado de orujo corresponde a ECOLOGIA DEL OLIVAR, siendo esta la que realiza la actividad contaminante, siendo sin embargo COOSUR quien realiza la inversión en la planta de cogeneración y quien se beneficia de la deducción ambiental". Y, en segundo lugar, que " la planta de cogeneración tiene como objeto principal la generación de energía eléctrica.

Entrando en el examen del primero de los motivos, el TEAC lo ratifica en las pp. 56 y 57. Añadiendo la Abogacía del Estado que " el art 39.1 trata de bonificar la inversión en bienes del activo material del sujeto pasivo...y no...en el establecimiento de empresas o negocios dirigidos a proporcionar al mercado un servicio de reducción de contaminaciones. Es decir, que si la bonificación se debe a bienes del activo material de un empresa, es que el resultado buscado se refiere a esa empresa, pues si esta resultado se estuviese refiriendo a otras empresas la redacción atendería a inversiones en instalaciones dirigidas a producir servicios o bienes destinados a reducir la contaminación, lo cual no es la redacción dada al precepto".

En nuestra opinión es correcta la interpretación sostenida por la Abogacía del Estado, pues de lo que trata la norma es de bonificar las inversiones en bienes del activo material del sujeto pasivo. En este sentido se pronunció la Consulta V 1822/06, que razona " debe recordarse que la deducción mencionada en el artículo 39 del TRLIS está destinada a favorecer aquellas instalaciones incluidas en el proceso productivo del sujeto pasivo que disminuyan la contaminación atmosférica de las aguas.....En definitiva, dicho incentivo fiscal está destinado a la reducción del impacto medioambiental generado por los propios sujetos pasivos como consecuencia de su actividad, tal y como se desprendería de la exposición de motivos del actualmente derogado Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre, por el que se regula la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, antecedente del actual régimen de deducciones por inversiones medioambientales y a la luz del cual debe interpretarse el artículo 39 del TRLIS, en el que expresamente quedaba recogido que las inversiones debían ir destinadas a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo" .

Y es que, en efecto, la exposición de motivos del Real Decreto 1595/1997, es clara cuando afirma que la deducción se aplica sobre " el importe de las inversiones de elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo". Bastando la lectura del articulado contenido para observar que la misma se refiere siempre a inversiones efectuadas por el sujeto pasivo sobre elementos patrimoniales de su inmovilizado material.

Tanto la Inspección, como la recurrente, hacen referencia a la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2007 , entendiendo la sociedad que dicha Resolución justifica su interpretación de que no es necesario que la inversión se realice en el inmovilizado material del sujeto pasivo, bastando con que se justifique la inversión.

Ahora bien, como se indica en el Acuerdo de liquidación, la Resolución del TEAC se refiere a un supuesto distinto, lo que allí se analizaba es si la deducción se aplicaba sólo en el supuesto de que los residuos tratados fuesen del sujeto pasivo o también cuando se trataban recursos ajenos. La tesis del TEAC es que lo esencial es la protección del medio ambiente y por ello deben tener cabida en la norma " tanto la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico y las aguas" - nuestro caso-; 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".

La expresión del TEAC " sin precisión en este caso ", indica que se está refiriendo a los residuos industriales, pues en dicho caso, ya se trata del tratamiento de residuos propios o ajenos, el beneficio medioambiental se genera, de aquí la interpretación amplia propuesta por el TEAC.

Pero nuestro supuesto es distinto, pues se refiere a un caso encuadrable en el art 33.a.1) del Reglamento, referido a las instalaciones que tienen por objeto " evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de

instalaciones industriales", la cuales, por definición, tienen que corresponder a contaminación generada e instalaciones del sujeto pasivo; no a un supuesto del art. 33.a.3) que tienen por objeto " favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales", admitiéndose que los residuos que se traten en las instalaciones sean tanto propios como ajenos.

De hecho, en la Resolución de 9 de abril de 2015 (Reg. 165/2014), se vuelva a reiterar la doctrina pero en relación a un supuesto de residuos industriales. En todo caso, conviene precisar que el art 39 fue modificado por la Ley 2/2011 , sustituyendo la expresión " tratamiento de residuos industriales", por la de " tratamiento de residuos industriales propios" , corrigiendo la interpretación del TEAC, pero dejando al mismo tiempo muy claro, como sostenemos, que las dudas interpretativas se encontraban únicamente en el tratamiento de residuos, no en los supuestos de contaminación atmosférica.

Por todas estas razones concluimos, con la Abogacía del Estado, que la inversión debe realizarse en activos materiales del propio sujeto pasivo. Por lo demás, como se razona en el Acuerdo de liquidación, " no existe ningún contrato de alquiler de la planta de cogeneración. Ecología del Olivar paga un alquiler a Coosur, pero es por estar ubicada en terrenos propiedad de Coosur". No siendo necesario analizar el segundo motivo de denegación.

El motivo se desestima.

Sexto.

Sobre la disminución de la base de la deducción acreditada en el Impuesto de Sociedades por la participación en el patrocinio BWR.

La recurrente trata el motivo en las pp. 31 a 40. Por su parte, el TEAC analiza el motivo en las pp. 57 a 79, donde se analiza la procedencia y alcance de los denominados gastos de patrocinio.

En esencia, como se resume en la Resolución recurrida, " la inspección considera que la pretensión de la reclamante supondría considerar base de la deducción el coste de adquisición de latas, botellas y embalajes que, en cualquiera caso y en el tráfico habitual, emplea en la venta de sus productos, siendo en este caso mínimo el coste adicional de rotulación de los logotipos que promociona los acontecimientos especiales, en los que participa. De esa forma, afirma que nos encontramos ante un supuesto de aprovisionamiento de envases y embalajes propio de la actividad habitual de la empresa y no ante un gasto de publicidad o promoción. Si se admite como base de la deducción el coste de incorporar a los envases un determinado mensaje publicitario".

En las pp. 26 y ss. del Acuerdo de liquidación queda precisado el debate. El recurrente a la hora de justificar los "gastos en publicidad y propaganda", aportó facturas relativas a la adquisición de envases de lata por importe de 358.719,77 €; botellas por importe de 1.648.569,63 € y packaging por 270.978,20 €. La Inspección -diligencia 11- preguntó si era posible que desglosase los costes derivados de las inserción de publicidad en latas, botellas y embalajes, lo que hizo el obligado tributario, fijándolos en 13.533,06 €. La Inspección sólo admite estos últimos gastos como base de la deducción.

La cuestión planteada ha sido controvertida, de hecho la recurrente cita sentencias de esta misma Sala. Pero lo cierto es que, en la actualidad, la materia se encuentra resuelta por el Tribunal Supremo cuya doctrina debemos aplicar.

Así, en la STS de 13 de julio de 2017 (Rec. 1351/2016), se dice que: " En los casos de publicidad mixta a que se ha hecho referencia, esto es, de soportes publicitarios que adicionan a esa función de propaganda otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial, deberán diferenciarse estos dos supuestos: (i) aquellos es los que es fácilmente separable el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria; o el vehículo utilizado por la empresa para el transporte o reparto de mercancías en el que se inserta un rótulo o signo publicitario); (ii) y aquéllos otros en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte no sea fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria.

Y sobre la base de la anterior distinción, la prueba exigible al obligado tributario sobre el coste estrictamente publicitario debe ser igualmente diferente. Así, en el primer supuesto, se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte, mientras que en el segundo se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria".

En nuestro caso, consta cual es el coste que ha supuesto la función publicitaria y éste es el que resulta admitido por la Administración, que aplica correctamente los criterios y doctrina del Alto Tribunal, por lo que poco más puede decirse. Aunque implícitamente se está sosteniendo en la sentencia indicada, quizás convenga indicar que, como afirma el TEAC, la Administración Tributaria si tiene competencia para verificar el cumplimiento de la inversión, que es lo que hace en el caso de autos - STS de 4 de diciembre de 2012 (Rec. 4022/2010), 28 de febrero de 2013 (Rec. 2232/2010)-. También nosotros nos hemos pronunciado en el mismo sentido en nuestra reciente SAN (2ª) de 8 de febrero de 2018 (Rec. 201/2016).

El motivo debe, por lo tanto, desestimarse.

Séptimo.

Sobre la procedencia de las sanciones impuestas.

El motivo se desarrolla en las pp. 41 a 47. Analizándose en las pp. 79 a 90. Conviene comenzar por indicar que el TEAC estimó en parte el recurso y conformó la sanción únicamente en relación con las deducciones medioambientales.

El Acuerdo analiza la culpabilidad -elemento en el que se centra la demanda- en las pp. 24 a 33. Comienza realizando una exposición general de la doctrina de la culpabilidad.

Centrándonos en la sanción por la realización de las deducciones medioambientales, en la p. 29 y 30 se describe lo ocurrido en relación con la planta de Tarancón y se razona que el obligado tributario incumplió el requisito de mantener la planta en funcionamiento " por parada de producción en 2010". En opinión de la Administración, el tenor literal del art. 44 del TRLIS " es claro y no admite duda. No estamos ante una interpretación razonable sino ante un incumplimiento manifiesto del precepto legal claro e inequívoco", por lo que " concurre la necesaria culpabilidad en la conducta del obligado tributario".

La Sala comparte las apreciaciones de la Administración, la norma del art 44 del TRLIS, como hemos dicho, es clara, al utilizar la expresión " deberán permanecer en funcionamiento" , literalidad que se corresponde con la finalidad de la deducción. Insiste el recurrente en que las circunstancias del mercado hicieron que no fuese rentable la inversión, pero en opinión de la Sala tal razonamiento, no constituye excusa que permite calificar su conducta como no culpable. Ciertamente la STS de 7 de abril de 2017 (Rec. 856/2015), admite que la concurrencia de determinadas circunstancias de mercado, pueda ser relevante a efectos de modular la existencia de culpabilidad, pero es que en el caso de autos la alegación sobre las dificultades de mercado, no deja de ser una alegación carente de prueba. Repárese en que, como indica el TEAC en la p. 84, el recurrente, en cuanto a la paralización, se amparó en " causas extraordinarias y ajenas que no justifica, puesto que se limita a entregar un informe del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo referido a la situación del mercado español de biocarburantes que no aporta dato alguno referido a los hechos que son objeto de regularización".

La sanción por esta conducta, por lo tanto, se confirma.

La segunda sanción por deducción medioambiental se analiza en las pp. 30 a 33. Se razona que el sujeto pasivo no es titular de la instalación industrial y que, en todo caso, la planta de cogeneración eléctrica no tiene por objeto exclusivo reducir la contaminación producida por el secado de orujo, sino que persigue, además, otras finalidades, lo que implica que no cabía aplicar la deducción con la extensión realizada, siendo clara la interpretación de la norma.

En este punto, la Sala si estima que debe concederse la razón a la recurrente. En efecto, en lo referente a la titularidad de la planta, con independencia de que hayamos compartido la opinión de la Administración sobre este punto, lo cierto es que el propio inspector manifiesta en el acta sus dudas al efecto, por lo que es razonable sostener que la norma es clara en éste punto, cuando la propia Administración tiene dudas.

Es cierto que la Inspección también razona que la planta se utiliza para otras finalidades y fija en un 5% el importe de la inversión para canalizar los gases, sin exposición detallada de los criterios empleados. Pero lo cierto es que la recurrente presenta un informe pericial mucho más detallado, que contraviene las conclusiones sentadas por el inspector que, por lo demás, no es técnico en la materia.

Valorando conjuntamente lo anterior la Sala considera que la concurrencia de culpa, ni se encuentra bien razonada, ni está probada en forma, por lo que la sanción correspondiente a esta deducción medioambiental no se considera ajustada a Derecho.

El motivo, por lo tanto, se estima en parte.

Octavo.

Sobre las costas.

Al estimarse en parte el recurso, cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, no siendo preciso analizar los argumentos relativos a la no imposición de costas de la p. 48 de la demanda - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Luciano Rosh Nadal en nombre y representación de ACEITES DEL SUR SL. contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 2014 (RG 4239/2013 y 63/2014), la anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren el Fundamento de Derecho octavo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo Sr. Magistrado Ponente D, MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.