

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087952

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 4254/2022, de 26 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 404/2020

SUMARIO:

IS. Deducción por inversiones medioambientales. Puesta en condiciones de funcionamiento de la instalación en que se materializó la referida inversión medioambiental. La Sala, conforme con el criterio de la Administración, afirma que el requisito en cuestión solo puede entenderse cumplido una vez que se haya dictado la resolución que recoge la titularidad de la instalación y la entidad a la que corresponde la preceptiva autorización administrativa, siendo así que en el presente caso la recurrente solicitó el cambio de titularidad de la instalación el día 2 de diciembre de 2008 y que recayó resolución autorizando el citado cambio el día 2 de marzo de 2009, por lo que sería en este último ejercicio en el que la instalación habría sido puesta en condiciones de funcionamiento. Así lo exige, en opinión de la Audiencia, la especialidad del objeto sobre el que recae la inversión medioambiental controvertida -instalación solar fotovoltaica- y el intenso régimen de intervención administrativa que resulta de aplicación. Frente a las determinaciones de este régimen especial no puede oponerse el hecho de que con anterioridad a ese momento la instalación ya estuviera produciendo y facturando por la producción de energía eléctrica. A tenor de este marco, como concluye la resolución impugnada, la instalación solar fotovoltaica en que se materializó la inversión solo pudo estar en condiciones de funcionamiento a partir del día 2 de marzo de 2009, al menos en lo que a la sociedad recurrente se refiere, pues en esa fecha se autorizó a la misma la subrogación en la titularidad de la referida instalación.

PRECEPTOS:

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

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

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000404 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01440/2020

Demandante: ENERGETICA TECNOLOGICA CASTELLANA, S.A.

Procurador: INES TASCON HERRERO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintiséis de septiembre de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 404/2020, se tramita a instancia de la entidad Energética Tecnológica Castellana, S.A., representada por la Procuradora D.^a Inés Tascón Herrero y asistida por el Letrado D. Miguel Ángel Martín López, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 5504/2016), relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 y cuantía de 405.000 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Con fecha 6 de febrero de 2020 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la actividad administrativa identificada en el encabezamiento.

Segundo.

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 29 de septiembre de 2020.

Tercero.

La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 21 de octubre de 2020.

Cuarto.

- Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 23 de septiembre de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló con el resultado que seguidamente se expresará.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero. Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 5504/2016).

La resolución impugnada desestima el recurso de alzada formulado por Energética Tecnológica Castellana, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de fecha 30 de junio de 2016, deducida a su vez contra la desestimación del recurso de reposición presentado frente a la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, dictado por la Oficina de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Burgos.

La única cuestión litigiosa que se suscita en el presente recurso es la relativa a la procedencia de la deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008.

Segundo. Antecedentes de interés.

Para la decisión del presente recurso resulta de interés dejar constancia de los siguientes antecedentes:

1. Energética Tecnológica Castellana, S.A. declaró en la autoliquidación del ejercicio 2008 una deducción por inversiones medioambientales, regulada en el art. 39.3 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 adelante, TRLIS), por importe de 405.000 euros (6% de la inversión realizada por importe de 6.750.000 euros en la adquisición a la mercantil Enerpal, S.A., mediante la firma de un contrato "llave en mano", de una instalación solar fotovoltaica de conexión a red de 1.000 kilovatios de potencia nominal, denominada "Fontiveros"), deducción que quedó pendiente de aplicación en ejercicios futuros al no ser posible su aprovechamiento en 2008 al no generarse una cuota tributaria positiva en el ejercicio.

2. El 25 de enero de 2013 la Oficina de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Burgos comunicó a la recurrente el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objeto era comprobar la procedencia o no de la deducción medioambiental declarada.

3. El referido procedimiento de gestión concluyó por Resolución con liquidación provisional, de fecha 16 de mayo de 2013, en que la oficina gestora concluyó que el importe de la deducción acreditada en 2008 era incorrecto ya que, si bien se trataba de una inversión en un activo nuevo, su puesta en funcionamiento no se había producido hasta el ejercicio 2009 (cuando se produjo el cambio en la titularidad administrativa de la instalación).

4. Disconforme con la anterior resolución, el contribuyente interpuso recurso de reposición que fue desestimado por Resolución de 3 de diciembre de 2013.

5. Disconforme el contribuyente con la anterior resolución, interpuso contra la misma reclamación económico-administrativa que fue desestimada igualmente por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de fecha 30 de junio de 2016.

6. Disconforme con la anterior resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada contra la misma que fue desestimada por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Tercero. *Sobre la procedencia de la deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008*

Como se acaba de señalar, la única cuestión litigiosa que se suscita en el presente recurso es la relativa a la procedencia de la deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008.

El debate suscitado en torno a esta cuestión versa sobre la interpretación de lo que debe entenderse por puesta en condiciones de funcionamiento de la instalación en que se materializó la referida inversión medioambiental.

Por ello, de toda la regulación contenida en el art. 39.3 del TRLIS, en la redacción aplicable *ratione temporis*, solo interesa a los fines del presente recurso la cita del siguiente contenido:

"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..."

Y de su desarrollo reglamentario, en el mismo sentido, solo interesa la cita del siguiente contenido del art. 35.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Real Decreto 1777/2004), que se expresa así:

"La inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento".

A juicio de la sociedad recurrente, pasando a exponer los ejes que vertebran la presente controversia, en la interpretación de este concepto ("sean puestos en condiciones de funcionamiento") deben primar las normas contables, citando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 2015 (ROJ: STS 4629/2015), la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991 y el epígrafe 2º de la Norma de Valoración 2ª, del Inmovilizado Material, de la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias.

La interpretación defendida por la recurrente conduciría a entender que esa puesta en condiciones de funcionamiento de la instalación solar fotovoltaica se produjo en el ejercicio 2008, en concreto, el 30 de julio de 2008, fecha del acta de puesta en marcha de la instalación que autorizaba su explotación y que fue suscrita por el Jefe de Sección de Industria y Energía de la Junta de Castilla y León, como acredita el hecho de que empezara a producir

energía eléctrica de forma regular y que la recurrente emitiera la primera factura el 3 de octubre de 2008 por los kilovatios generados desde el 25 de agosto de 2008 (fecha de la primera lectura).

Este criterio interpretativo se opone al defendido por la Administración tributaria que, en síntesis y en palabras de la resolución impugnada (p. 6), viene a sostener que el requisito en cuestión solo puede entenderse cumplido una vez que se haya dictado la resolución que recoge la titularidad de la instalación y la entidad a la que corresponde la preceptiva autorización administrativa, siendo así que en el presente caso la recurrente solicitó el cambio de titularidad de la instalación el día 2 de diciembre de 2008 y que recayó resolución autorizando el citado cambio el día 2 de marzo de 2009, por lo que sería en este último ejercicio en el que la instalación habría sido puesta en condiciones de funcionamiento.

A estas objeciones la demanda viene a oponer que la autorización administrativa en cuestión es susceptible de cesión de uso, que esto es lo que sucedió en el presente caso al explotar la instalación la sociedad recurrente durante 2008 y percibir a cambio la suma de 169.803,12 euros, que la normativa contable impone que la interpretación de este requisito deba hacerse desde una " perspectiva económica racional" y que la Dirección General de Tributos (por ejemplo, en contestación a la consulta vinculante n.º V1863-08, de 16 de octubre), no ha declarado que la puesta en condiciones de funcionamiento y la titularidad de la autorización administrativa correspondiente deban considerarse absolutamente equivalentes.

A la misma conclusión, añade la recurrente, coadyuva una interpretación finalista del marco regulatorio de la deducción que nos ocupa (citando en este sentido, entre otras resoluciones, la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante n.º V-2112-12, de 5 de noviembre).

A juicio de la Sala debe mantenerse, en la decisión del presente recurso, el criterio administrativo expresado en la resolución impugnada.

Así lo exige, en nuestra opinión, la especialidad del objeto sobre el que recae la inversión medioambiental controvertida -instalación solar fotovoltaica- y el intenso régimen de intervención administrativa que resulta de aplicación, tal y como por ejemplo se comprueba con la lectura del primer párrafo del art. 28.1 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (en adelante, Ley 54/1997), que la resolución impugnada trae a colación (p. 6) y a tenor del cual, en la redacción aplicable *ratione temporis*:

"La construcción, explotación, modificación sustancial, la transmisión y el cierre de instalaciones de producción de energía eléctrica en régimen especial estará sometida al régimen de autorización administrativa previa que tendrá carácter reglado".

Esta especificidad del objeto sobre el que se ha materializado la inversión medioambiental controvertida en el presente caso determina que no quepa trasladar sin más cualesquiera pronunciamientos jurisprudenciales sobre otros elementos del inmovilizado material en que dicha nota no concurre.

Así, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 2015 (ROJ: STS 4629/2015, FJ 2) la discusión giraba a propósito del momento de puesta en funcionamiento de un horno a efectos de su amortización.

En este sentido, consideramos plausible el criterio expresado por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante n.º V1863-08, de 16 de octubre, que responde a este mismo criterio de supeditar a la obtención de la pertinente autorización administrativa la efectiva puesta en funcionamiento de la instalación y que se cita expresamente por la resolución impugnada (pp. 5 y 6), que se expresa así:

"En desarrollo de la Norma de Valoración 2ª del Plan general de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (BOE de 18 de enero), establece en su Norma Sexta que "Se entiende que el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento cuando el bien es capaz de producir rendimientos con regularidad, una vez superado el período de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización...". De acuerdo con la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de noviembre), dicha Resolución continúa en vigor para los ejercicios que se inician a partir del 1 de enero de 2008, en todo lo que no se oponga al nuevo Plan General de Contabilidad.

La consulta número 2 del Boletín 44, de diciembre de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, señala que "...con carácter general, se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes de inmovilizado, después de superar un montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados."

En el caso de instalaciones solares fotovoltaicas, con carácter general dicho momento requiere la formalización del contrato con las empresa eléctrica, la conexión de la instalación a la red, y en general, el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la actividad de producción de energía

eléctrica en régimen especial para que se produzca la puesta en servicio de la instalación, tras la finalización, en su caso, de las pruebas de funcionamiento, con independencia de que entre efectivamente en funcionamiento o no".

Como se señaló anteriormente, uno de los " requisitos establecidos en la normativa reguladora de la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial" es precisamente el de disponer de la preceptiva autorización administrativa según lo previsto en el art. 28.1 de la Ley 54/1997 y este requisito no lo cumplió la recurrente hasta el día 2 de marzo de 2009.

Conviene recordar, a estos efectos y mutatis mutandis, lo declarado en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2016 (ROJ: STS 535/2016, FJ 3), cuando señala:

"Todas las autorizaciones constituyen una forma de intervención de la Administración por vía de consentimiento para el ejercicio de una actividad, que es requisito necesario para dicho ejercicio. De tal manera que, sin ese consentimiento, tal actividad no podría desplegarse válidamente o bien carecería de efectos jurídicos".

Frente a las determinaciones de este régimen especial no puede oponerse el hecho de que con anterioridad a ese momento la instalación ya estuviera produciendo y facturando por la producción de energía eléctrica.

A tenor de este marco, como concluye la resolución impugnada (p. 6), la instalación solar fotovoltaica en que se materializó la inversión solo pudo estar en condiciones de funcionamiento a partir del día 2 de marzo de 2009, al menos en lo que a la sociedad recurrente se refiere, pues en esa fecha se autorizó a la misma la subrogación en la titularidad de la referida instalación.

Para finalizar, tampoco cabe acoger la interpretación finalista que postula la recurrente pues el hecho de que el citado criterio hermenéutico en cuestión haya sido acogido en alguna ocasión por la Dirección General de Tributos o por los Tribunales para la interpretación de algún aspecto específico del régimen jurídico de la deducción aquí enjuiciada no autoriza a entender que, en todos los casos en que esté en disputa o en que necesite aclaración alguno de sus aspectos sustantivos o procedimentales, ese mismo deba ser el canon que oriente la decisión de modo absoluto e incondicional.

Por otra parte, debe precisarse que el referido criterio finalista tendría en este caso una aplicación muy matizada dado que la Administración tributaria no ha denegado la procedencia de la deducción por inversiones medioambientales sino, de modo más preciso, ha venido a declarar que la misma no puede acreditarse en el ejercicio 2008 al no cumplirse en el mismo todos los requisitos exigidos por la normativa de aplicación.

El motivo se desestima.

Cuarto. Decisión del recurso contencioso-administrativo

En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo al ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

Quinto. Costas procesales

En cuanto a las costas, el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por lo expuesto, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Energética Tecnológica Castellana, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 5504/2016), debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia.

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. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.