

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088228

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 997/2022, de 5 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 969/2021

SUMARIO:

IS. Deducción por inversiones medioambientales. Recuerda la Sala que la llamada deducción medioambiental en el IS queda condicionada a aquellas inversiones en «elementos patrimoniales del inmovilizado material» que se destinen exclusivamente a la mejora medioambiental. Así pues, tales inversiones deben realizarse «para mejorar las exigencias» de la normativa medioambiental, de modo que su montante sólo se favorece fiscalmente en la porción que tenga por «objeto exclusivo» finalidades medioambientales. Los términos de la normativa imponen una interpretación estricta para el reconocimiento del derecho al beneficio fiscal litigioso. Ahora bien, en el presente caso considera la Sala que ni del contenido de la memoria técnica, del informe del servicio administrativo competente, o de las certificaciones aportadas se infiere algo más que la máquina que adquirió la recurrente y que sustituye a las anteriores conllevará determinadas mejoras medioambientales (las propias del progreso de las técnicas de fabricación). Pero no que la adquisición y el destino exclusivo de la máquina sea la mejora medioambiental.

PRECEPTOS:

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

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 33.

PONENTE:

Don Rafael Perez Nieto.

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA

Don RAFAEL PEREZ NIETO

Don JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000969/2021

N.I.G.: 46250-33-3-2021-0001796

SENTENCIA Nº 997/2022

En la ciudad de Valencia, a 5 de octubre de 2022.

Visto por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres. don Luis Manglano Sada, Presidente, don Rafael Pérez Nieto y don José Ignacio Chirivella Garrido, Magistrados, el recurso contencioso-administrativo con el núm. 969/21, en el que han sido partes, como recurrente, "Cartonajes Bernabéu" SAU, representada por el Procurador Sr. Ortiz Segarra y defendida por el Letrado Sr. Maldonado Monfort, y como demandada el TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional), representado y defendido por la Sra. Abogada del Estado. La cuantía es de 91701,92 euros. Ha sido ponente el Magistrado don Rafael Pérez Nieto.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites establecidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que verificó en escrito mediante el que queda ejercitada su pretensión de que se dicte sentencia que ordene el reconocimiento de la deducción medioambiental.

Segundo.

La representación procesal de la parte demandada TEAR dedujo escrito de contestación en el que solicita que se desestime el recurso contencioso-administrativo.

Tercero.

El proceso no se recibió a prueba. Evacuado el trámite de conclusiones, los autos quedaron pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló para votación y fallo el día 5 de octubre de 2022.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El objeto de la impugnación del presente recurso contencioso-administrativo es el acuerdo del TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional) de 29-4-2021 que desestimó la reclamación núm. 46/12323/17. La hubo planteado "Cartonajes Bernabéu" SAU contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición frente a la denegación de la rectificación de la autoliquidación del IS (Impuesto sobre Sociedades) del ejercicio de 2013.

La discusión versó sobre la aplicación de la llamada deducción medioambiental que contempla el art. 39 de la Ley del Impuesto (RD-Leg. 4/2004, de 5 de marzo) y el art. 33 de su Reglamento (RD 1777/2004, de 30 de julio). Ello con relación a la adquisición de una máquina onduladora de cartón.

La AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) analiza el documento que, con su recurso de reposición, aportó la reclamante consistente en la ampliación de certificación emitida con fecha de 22-10-2017 por Dirección General del Cambio Climático y Calidad Ambiental, Consellería de Agricultura, Generalitat Valenciana. Según la AEAT, tal ampliación "no se considera suficiente para probar la cuantía de la base de la deducción de la inversión destinada exclusivamente a una finalidad medioambiental, porque [...] sigue sin identificarse la parte del precio de los elementos que guardan relación directa con la función protectora del medio ambiente, para así poder aplicar la deducción sobre la porción del precio de adquisición que se corresponde con dicha finalidad. [...] Es necesaria la identificación de los componentes concretos que permiten el ahorro energético y su valoración. [...] La competencia para cuantificar la deducción aplicable en el IS corresponde a la AEAT y no a la Comunidad Autónoma, por lo que la certificación de convalidación es un requisito necesario, pero no suficiente para la aplicación de la deducción".

El TEAR, confirmando la decisión de la AEAT, razona que la finalidad de la deducción es la corrección del impacto ambiental que genera la actividad económica. "Sin embargo, cualquier inversión empresarial que suponga ahorro de costes o una mayor eficiencia, aunque de forma indirecta conlleve mejora ambiental, no puede entenderse incluida en el ámbito de aplicación de dicho beneficio fiscal, [...] la deducción queda limitada a las inversiones que tengan como objeto exclusivo la mejora ambiental. [...] La inversión realizada tiene otros objetivos más allá de la gestión ambiental que se encuentran enmarcados en el proceso productivo general de la empresa, circunstancia que exigiría identificar la parte de la inversión que guarda una relación directa y exclusiva con la función protectora del medioambiente ya que sólo genera derecho a la deducción la parte de la inversión realizada que se corresponde con una finalidad exclusiva de reducción de la contaminación medioambiental, tal como se deriva de lo dispuesto en el art. 36 del Reglamento".

Segundo.

La parte recurrente "Cartonajes Bernabéu" SAU relata que obtuvo de la Administración autonómica competente la certificación de la convalidación de la inversión medioambiental por importe de 1273637 euros y que, ante el requerimiento de la AEAT, aportó las dos facturas (por 1425363 euros y 1273637 euros) y los justificantes

de pago. Asimismo aportó el informe técnico suscrito por consultor externo ante la Administración autonómica. La cual amplió su certificación identificando los elementos específicos de la máquina adquirida que efectivamente inciden en la protección del medio ambiente. El certificado autonómico se emite a propuesta del Servicio de Protección y Control Integrado, órgano técnico. La alegación se sostiene en la parte de la inversión convalidada por la Administración autonómica, 1273637 euros; quedaron, pues, detallados qué elementos de la máquina adquirida mejoran o ayudan al medio ambiente. El acuerdo impugnado provoca indefensión al no facilitar prueba en contrario o argumentación técnica y trasladar la carga de la prueba al contribuyente.

Tercero.

La Ley del impuesto sobre Sociedades (RD-Leg. 4/2004, de 5 de marzo), en su art. 39 prevé que "las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8 por ciento de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión" (apartado 1).

Por su lado, el art. 33 del Reglamento del Impuesto (RD 1777/2004, de 30 de julio), bajo el título "ámbito de aplicación: instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente en desarrollo y delimitación del anterior precepto legal", establece:

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

a) Instalaciones que tengan por objeto alguna de las siguientes finalidades:

- 1.ª Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales.
- 2.ª Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas.
- 3.ª Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.

b) Activos materiales nuevos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades definidas a continuación:

- 1.ª Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
- 2.ª 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.
- 3.ª 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.
- 4.ª Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel)".

Mientras que el art. 36 del mismo Reglamento, que trata de la "base de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente", dispone:

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

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

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

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

En fin, el art. 38, relativo a "los requisitos de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente", establece que "para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere el art. 33.a) deberán cumplirse los siguientes requisitos:

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

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

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

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

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 la deducción".

Cuarto.

El anterior bloque normativo habilita el aserto según el cual la llamada deducción medioambiental en el IS queda condicionada a aquellas inversiones en "elementos patrimoniales del inmovilizado material" que se destinen exclusivamente a la mejora medioambiental. Así pues, tales inversiones deben realizarse "para mejorar las exigencias" de la normativa medioambiental, de modo que su montante sólo se favorece fiscalmente en la porción que tenga por "objeto exclusivo" finalidades medioambientales.

Los términos de la normativa imponen una interpretación estricta para el reconocimiento del derecho al beneficio fiscal litigioso.

En nuestro caso, la certificación emitida por la Administración autonómica hizo constar que "las inversiones realizadas tienen como principal finalidad favorecer la reducción de emisiones de CO₂ a la atmósfera. Para ello se han sustituido las dos onduladoras actuales [...] por una nueva onduladora [...] más rápida y eficiente con el consecuente ahorro energético y por tanto una considerable reducción de emisiones de CO₂ a la atmósfera. [...] Se considera que la totalidad de los elementos patrimoniales objeto de la inversión cumplen con la finalidad del art. 33 del (Reglamento del Impuesto)".

La ampliación de la certificación refleja que "la parte de la inversión que tiene finalidad medioambiental se desglosa en: Grupo de ondular con tres juegos de rodillos. [...] Portabobinas, [...] Empalmadores automáticos. [...] Puente simple y precalentadores. [...] Encoladora".

La memoria técnica aportada por la parte recurrente para obtener la certificación medioambiental de la Administración autonómica señala tales elementos suponen "los equipos responsables del ahorro energético y la "reducción de emisiones de CO₂ a la atmósfera".

Según el informe-certificado de 24-7-2015 del Jefe del Servicio de Protección y Control Integrado de la Contaminación, con el visto bueno de la Subdirectora General de Calidad Ambiental, "la actividad principal de la empresa es la fabricación de envases de cartón, especializada en la fabricación de cajas para el envase de artículos industriales, en especial, el sector de la alimentación. Las inversiones realizadas tienen como finalidad principal la reducción de emisiones de CO₂ a la atmósfera. Por ello se han sustituido las dos onduladoras actuales ('Agnati' 1800 y 'Agnati' 2700) por una nueva onduladora modelo BHS 2800 más rápida y eficiente con el consecuente ahorro energético y por tanto se da una importante reducción de emisiones de CO₂ a la atmósfera. La empresa estima que con esta inversión se evita la emisión de 556,49 de tn. de CO₂ al año".

Pues bien.

Lo cierto es que ni del contenido de la memoria técnica, del informe del servicio administrativo competente, o de las certificaciones aportadas se infiere algo más que la máquina que adquirió la recurrente y que sustituye a las anteriores conllevará determinadas mejoras medioambientales (las propias del progreso de las técnicas de fabricación). Pero no que la adquisición y el destino exclusivo de la máquina sea la mejora medioambiental en los términos descritos por el art. 33 del Reglamento del Impuesto.

Por lo que debemos confirmar el criterio de la Administración y el TEAR y desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.

Quinto.

De conformidad con lo establecido en el art. 139.1 de la LJCA, se imponen las costas del proceso a la parte recurrente, sin que puedan exceder de 800 euros por los honorarios del Letrado y otros conceptos.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

FALLAMOS

1º.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "Cartonajes Bernabéu" SAU.

2º.- Imponemos las costas a la parte recurrente.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA. La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del Tribunal Supremo.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de la que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico. En Valencia, a cinco de octubre de dos mil veintidós.

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.