

DEF.- Fiscal Impuestos

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088527

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 341/2022, de 24 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 198/2020

SUMARIO:

CC.AA. Castilla-La Mancha. Tributos propios. Impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente. *Base imponible.* El actor considera que el sistema de estimación de la base imponible desembocó en este caso a una tributación muy superior a la que correspondería a las emisiones reales del complejo industrial, debido principalmente al escasísimo funcionamiento en 2014, circunstancia pacífica en el pleito, y, considerando el funcionamiento real de dicha unidad, la empresa habría reducido a la mitad la cuota satisfecha por el impuesto en ese ejercicio, lo cual haría procedente acudir a los métodos alternativos acordes con la normativa específica sobre prevención y contaminación atmosférica. La recurrente invoca la STSJ de Castilla La-Mancha de 26 de febrero de 2013, recurso n.º 408/2006 (NFJ088528), en la que se anuló una liquidación del Impuesto, ejercicio 2003, al apreciar la concurrencia de circunstancias extraordinarias que permitían inaplicar el método de estimación objetiva de la base imponible para evitar la tributación de la compañía por unas emisiones muy superiores a las realmente generadas, pero no procede su aplicación ya que en aquel supuesto concurría una circunstancia excepcional como es el accidente ocurrido en la refinería que en el presente supuesto no se da, y la resolución se basaba en una normativa que actualmente está derogada. Considera la Sala que los únicos métodos que para la determinación de la base imponible son el método de estimación directa, aplicable «cuando todos los focos emisores de la instalación dispongan de sistemas de medida y registro en continuo de las mencionadas sustancias y dichos sistemas estén conectados con los centros de control gestionados por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha» y el de estimación objetiva que establece que para calcular las cantidades emitidas de los compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno por cada foco emisor en el período impositivo se multiplicarán las concentraciones horarias de los compuestos citados, por el caudal de gases emitidos y por el número de horas de actividad que corresponda al período impositivo, considerando que el número de horas de actividad de la instalación es de 8.000 horas en el año natural, pudiendo ser reducida dicha duración a 4.000 horas en el caso de averías que impliquen la suspensión de la actividad de la instalación por un período superior a seis meses continuados, circunstancia cuya concurrencia no se ha alegado por la parte recurrente. Respecto al posible planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad del art. 7.3 de la Ley, dicha cuestión ya fue examinada por la STSJ de Castilla La-Mancha de 15 de julio de 2013, recurso n.º 41/2007 (NFJ052243), argumentando que «no resulta inconstitucional el sistema de estimación indirecta si la parte puede acogerse voluntariamente a la estimación directa, cumpliéndolos requisitos que para ello se imponen». En el caso examinado la actora no implantó los correspondientes sistemas de medición por razones puramente presupuestarias, sin que, por tanto, puedan considerarse infringidos los principios reguladores del Derecho tributario que se invocan en la demanda. Tampoco resulta de aplicación la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433/2020 (NCJ065794) que declara la inconstitucionalidad del IIVTNU, ya que la Ley reguladora del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente el método general de determinación de la base imponible es el de estimación directa, lo que no ocurría en el IIVTNU, por lo que la recurrente podía haberse acogido a dicho método para calcular las emisiones contaminantes.

PRECEPTOS:

Ley 16/2005, de la CA de Castilla-La Mancha (Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente), art. 7.

RDLeg 2/2004 (TRLHL), arts. 107.

PONENTE:

Don Ricardo Estevez Goytre.

Magistrados:

Don RICARDO ESTEVEZ GOYTRE
Don CONSTANTINO MERINO GONZALEZ

CEF.- Fiscal Impuestos

Don GUILLERMO BENITO PALENCIANO OSA
Don FERNANDO BARCIA GONZALEZ

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

ALBACETE

SENTENCIA: 00341/2022

Recurso núm. 198/2020

S E N T E N C I A N° 341

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 1^a.

Iltmos. Sres.:

Presidente:

D. Ricardo Estévez Goytre

Magistrados:

D. Constantino Merino González

D. Guillermo B. Palenciano Osa

D. Fernando Barcia González

En Albacete, a 24 de noviembre de 2022.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 198/2022 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de REPSOL PETROLEO, S.A., representado por el Procurador D. Francisco Ponce Real, contra la COMISIÓN SUPERIOR DE HACIENDA, que ha estado representado y dirigido por Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha; siendo Ponente el Iltmo. Sr. Magistrado D. Ricardo Estévez Goytre.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal de la actora se interpuso en fecha 15 de abril de 2020, recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Comisión Superior de Hacienda de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha de fecha 11 de febrero de 2020, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra la resolución de 28 de septiembre de 2016 dictada por el Servicio de Gestión Tributaria de Ciudad Real, estimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos (EXPTE. RV EH1301 2016/406) tramitada frente a la autoliquidación final correspondiente al ejercicio 2014 del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente (IDAIMA).

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma.

Segundo.

Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

Tercero.

Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicadas las declaradas pertinentes, se reafirmaron las partes en sus escritos de demanda y contestación, por vía de conclusiones, se señaló día y hora para votación y fallo el 23 de noviembre de 2022, en que tuvo lugar.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso se han observado todas las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Del acto administrativo impugnado.

Mediante resolución de 28 de septiembre de 2016 dictada por el Servicio de Gestión Tributaria de Ciudad Real se estimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos (EXPTE. RV EH1301 2016/406) tramitada frente a la autoliquidación final correspondiente al ejercicio 2014 del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente (en adelante IDAIMA), acordándose la procedencia de una devolución por importe de 67.597,44 euros más el abono de los intereses de demora desde la fecha del ingreso indebido (29 de enero de 2015).

Frente a dicha resolución interpuso la ahora demandante reclamación ante la Comisión Superior de Hacienda de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en la que la reclamante se quejaba de la incongruencia omisiva de la resolución administrativa impugnada, así como de la incorrecta determinación de la base imponible del ADAIMA de 2014 al entender la reclamante que procedía la devolución de cuantías superiores conforme a los métodos alternativos indicados en la reclamación, y vulneración de la finalidad del impuesto y de determinados principios constitucionales. Y ello por cuanto la resolución no se pronunció sobre las demás peticiones de devolución del IDAIMA del ejercicio 2014, realizadas en su solicitud de devolución con carácter preferente a la de 67.597,44 euros, y por importes superiores a ese.

Dicha reclamación fue desestimada por dicha Comisión mediante resolución de fecha 11 de febrero de 2020, objeto del presente recurso contencioso-administrativo, por cuanto, atendiendo al informe emitido por el Servicio de Control de Calidad Ambiental de 5 de noviembre de 2019, la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, reguladora del Impuesto, el método en que se fundamenta el cálculo de emisiones efectuado por la reclamante se basa en el cálculo estequiométrico que regulaba el Decreto 169/2021, de 24 de julio, expresamente derogado, sin que, a diferencia de lo que ocurría con la Ley 11/2000, la nueva Ley establezca la necesidad de desarrollo reglamentario, por lo que la misma es aplicable directamente para la determinación de la base imponible, y habiéndose Derogado el Decreto no es posible la aplicación de dicho Decreto en lo que contradiga a la Ley 16/2005, sin que, según aclara el aludido informe, la Ley establezca alternativas a los métodos de estimación directa y objetiva en los términos que la misma contempla, y no concurriendo en el presente caso, a diferencia del supuesto enjuiciado en la sentencia de esta Sala y Sección de 26 de febrero de 2013, circunstancias extraordinarias que permitiesen inaplicar el método de estimación objetiva de la base imponible del Impuesto; resultando, por tanto, que, de acuerdo con el art. 7 de la Ley del Impuesto, el valor que hay que utilizar es el de 8.000 horas anuales al no darse en el presente caso la excepción contemplada por el referido precepto que permitiría reducir dicho valor a 4.000 horas anuales.

Segundo. Motivo de impugnación único de la demanda: incorrecta determinación de la base imponible del IDAIMA. Vulneración de la finalidad del impuesto y de los principios de proporcionalidad, de capacidad económica y de justicia.

1.- Alegaciones de las partes.

Dice la parte recurrente, en su escrito de demanda, que en la autoliquidación correspondiente al ejercicio de 2014, objeto de nuestro análisis, la determinación de la base imponible del Impuesto se basaba en el sistema de estimación objetiva contemplado en el art. 7.3 de la Ley 16/2005, lo que implicó computar 8.000 horas de funcionamiento en cada uno de los focos del Complejo Industrial, calculando de este modo una base imponible de 13.472,78 toneladas de emisiones e ingresó un total de 1.293.986,88 euros. El citado sistema de estimación de la base imponible desembocó en este caso a una tributación muy superior a la que correspondería a las emisiones reales del Complejo Industrial, debido principalmente al escasísimo funcionamiento en 2014 de la unidad U-419, con sus dos focos (chimeneas Este y Oeste), circunstancia pacífica en el pleito, y, considerando el funcionamiento real de dicha unidad, la empresa habría reducido a la mitad la cuota satisfecha por el IDAIMA en ese ejercicio. Ese escasísimo funcionamiento justificaría la determinación de la base imponible del Impuesto de esa unidad de forma distinta a como se hizo en las autoliquidaciones presentadas y haría procedente acudir a los métodos alternativos acordes con la normativa específica sobre prevención y contaminación atmosférica, de acuerdo con lo previsto en el art. 7.3 de la Ley del Impuesto.

Por ello, y teniendo en cuenta que las horas de funcionamiento de las referidas chimeneas fueron, en 2014, según se desprende del informe emitido por NOVOTEC, 43 horas la chimenea Oeste y 1.107 horas la chimenea Este, lo que supone un funcionamiento inferior en un 99,5% y un 86,2%, respectivamente, a las 8.000 horas consideradas por la Ley 16/2005, la recurrente entiende justificada la aplicación del método de estimación objetiva previsto en dicho precepto, proponiendo su cálculo conforme a las siguientes alternativas:

-Primera solicitud de devolución de ingresos indebidos (581.206,56 euros más intereses), basada en el método 2 del informe de NOVOTEC (cálculo a partir de los resultados de la última medición oficial y 8.000 horas de funcionamiento para todos los focos, excepto para los dos focos de la unidad U-419, en la que se han calculado las horas de funcionamiento reales. Dicha cantidad es el resultado de deducir los 67.597,44 euros cuya devolución ya estimó la resolución originaria impugnada, de los 648.804,00 euros a que ascendería la diferencia con la cuota autoliquidada.

-Segunda solicitud de devolución de ingresos indebidos (592.647,36 euros más intereses), basada en el método 4 del aludido informe con ajustes, que consiste en fijar la base imponible del IDAIMA de todo el Complejo Industrial por balances estequiométricos (a partir de la concentración de compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno medidos por un organismo de control autorizado, y del volumen de gases emitidos calculado para el período impositivo), una vez descontados los 67.594,44 euros ya recibidos.

Invoca la sentencia de esta Sala y Sección de 26 de febrero de 2013 (recurso 408/2006), en la que se anuló una liquidación del Impuesto, ejercicio 2003, al apreciar la concurrencia de circunstancias extraordinarias que permitían inaplicar el método de estimación objetiva de la base imponible para evitar la tributación de la compañía por unas emisiones muy superiores a las realmente generadas, y recuerda que la finalidad primordial del Impuesto no es sostener el gasto público, como sucede en otros impuestos, sino fomentar la protección del medio ambiente, y, de ese modo, la obtención de la base imponible de acuerdo con el método que aplica la Administración demandada supone desincentivar la adopción de medidas tendentes a disminuir las emisiones contaminantes a la atmósfera.

A lo que opone la Letrada de la Junta que lo resuelto en la sentencia citada en la demanda no es trasladable al presente caso, ya que en el entonces enjuiciado concurría una circunstancia excepcional como es el accidente ocurrido en la refinería el 14 de agosto de 2013, que en el presente supuesto no se da, y la resolución se basaba en una normativa que actualmente está derogada (Ley 11/2020, de 26 de diciembre, y Decreto 169/2001, de 24 de junio).

Añade que la demandante, al solicitar de forma subsidiaria que en la aplicación del método de estimación objetiva del art. 7.3 de la Ley 16/2005, deben computarse las horas reales de actividad del foco U-419, en vez de las 8.000 horas previstas en la norma, está instando la inaplicación del método 2 previsto en el informe de NOVOTEC. En este caso no concurre circunstancia excepcional que permita la reducción de horas prevista en el art. 7.3 de la Ley, y el mencionado precepto no prevé la posibilidad de computar horas de funcionamiento distintas.

En definitiva, según la contestación a la demanda, el planteamiento de la entidad recurrente supondría el desarrollo de un método de estimación objetiva introduciendo las modificaciones que le convienen, pero que, careciendo de apoyo normativo, supondría una actuación no prevista en la Ley 16/2005, ya que dicha norma no establece alternativa a los métodos de estimación previstos ni establece la posibilidad de introducir modificaciones en el método objetivo.

2.- Posición de la Sala: desestimación del recurso contencioso-administrativo.

Centrado así el objeto del debate, para pronunciarnos sobre las alegaciones de las partes hemos de partir de la regulación de lo que constituye el objeto de las aleaciones en la actual Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, que, en su art. 7.1, establece que la base imponible del Impuesto " será el resultado de sumar las cantidades emitidas de compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno por todos los focos emisores de la instalación en el período impositivo, expresadas en toneladas métricas equivalentes de dióxido de azufre y de dióxido de nitrógeno, multiplicadas respectivamente por los coeficientes 1 y 1,5."

Disponiendo el art. 6.2 que " Como norma general, la base imponible se determinará por el método de estimación directa. Se aplicará el método de estimación objetiva en los supuestos previstos en el artículo 7.3. El método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley General Tributaria ."

Como vemos, el método preferente que contempla la Ley es el del cálculo de la base imponible del Impuesto aplicando el método de estimación directa y que la estimación indirecta se aplicará en los supuestos contemplados en el art. 7.3, que regula la cuestión en los siguientes términos:

" En los supuestos no previstos en el apartado anterior será de aplicación el método de estimación objetiva y la base imponible se determinará a partir de los datos resultantes de la última medición oficial realizada por un organismo de control autorizado en materia de medio ambiente respecto de la fecha de devengo del impuesto, con independencia de que dicha medición se haya realizado en el período impositivo o en ejercicios anteriores.

Para calcular las cantidades emitidas de los compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno por cada foco emisor en el período impositivo se multiplicarán las concentraciones horarias de los compuestos citados, por el caudal de gases emitidos y por el número de horas de actividad que corresponda al período impositivo, considerando que el número de horas de actividad de la instalación es de ocho mil horas en el año natural. El resultado se expresará en toneladas métricas equivalentes de dióxido de azufre y de dióxido de nitrógeno.

En la determinación de la base imponible por el método de estimación objetiva se considerará siempre que el período de actividad de la instalación es de ocho mil horas en el año natural. No obstante, esta duración podrá ser reducida a cuatro mil horas en el caso de averías que impliquen una suspensión de la actividad de la instalación por un período superior a seis meses continuados, siempre que dicho período de inactividad se certifique por los órganos competentes en materia de medio ambiente de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Cuando por imposibilidad técnica, la medición realizada por el organismo de control autorizado no contuviese los datos de emisión de algún foco, la parte de la base imponible correspondiente al mismo se determinará de acuerdo con la normativa específica sobre prevención y control de la contaminación atmosférica."

Ha de tenerse en cuenta, como dice la Letrada de la Junta, que, en virtud de la disposición derogatoria de la referida Ley, " A la entrada en vigor de esta Ley quedan derogadas la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, y las disposiciones reglamentarias que la desarrollan. No obstante, el impuesto devengado durante su vigencia continuará rigiéndose por ellas.". Quedando derogadas por tanto la Ley 11/2000 y las disposiciones reglamentarias que la desarrollan, y, por tanto, por lo que aquí nos interesa, el Decreto 169/2001, de 24 de julio, para la aplicación de la aludida Ley, en cuyo art. 3.2 b) recogía los criterios para la determinación de la base imponible delo Impuesto en los casos de actividades emisoras de compuestos oxigenados del azufre y del oxígeno, entre los que se encontraba, en relación con el régimen de estimación indirecta, el de su determinación por medio de balances estequiométricos establecidos de acuerdo con la normativa específica sobre prevención y control de la contaminación atmosférica. Consecuencia de ello es que los métodos contemplados por el referido Decreto, y en particular la determinación de la base imponible por medio de balances estequiométricos, no resultan de aplicación a los hechos imponibles posteriores a la entrada en vigor de la Ley 16/2005.

Sentado lo anterior, los únicos métodos que para la determinación de la base imponible contempla la actual normativa autonómica reguladora del Impuestos son los previstos en el art. 7 de la Ley 16/2005, es decir, el método de estimación directa, aplicable " cuando todos los focos emisores de la instalación dispongan de sistemas de medida y registro en continuo de las mencionadas sustancias y dichos sistemas estén conectados con los centros de control gestionados por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha" (art. 7.2), y el de estimación objetiva a que se refiere el art. 7.3., que, como hemos visto, establece que para calcular las cantidades emitidas de los compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno por cada foco emisor en el período impositivo se multiplicarán las concentraciones horarias de los compuestos citados, por el caudal de gases emitidos y por el número de horas de actividad que corresponda al período impositivo, considerando que el número de horas de actividad de la instalación es de 8.000 horas en el año natural, pudiendo ser reducida dicha duración a 4.000 horas en el caso de averías que impliquen la suspensión de la actividad de la instalación por un período superior a seis meses continuados, circunstancia cuya concurrencia no se ha alegado por la parte recurrente.

Por tanto, la parte recurrente tenía la opción de instalar los sistemas de medición en continuo conectados a los centros de control de la Junta, y de hecho, como en la propia demanda se reconoce, los tenía instalados en 13 de sus 37 focos emisores, argumentando que no los tenía en los demás por razones de índole presupuestaria, pues ello le supondría una inversión de casi 4.000.000 de euros e implicaría unos gastos anuales de mantenimiento y calibración de los equipos de más de 200.000 euros. Ahora bien, si por esas razones, de índole puramente económica, la actora decidió no instalar sistemas de medición de emisiones contaminantes en todos los focos emisores de la refinería, concretamente en las dos chimeneas a que se refiere el recurso, la consecuencia de dicha decisión es el sometimiento al régimen de estimación objetiva, computando un número de horas de funcionamiento de la actividad de 8.000 anuales, que, como dice el precepto, pueden reducirse a 4.000 horas en los supuestos excepcionales que la norma contempla, cuya aplicación al caso de autos no se ha acreditado, y que, en todo caso, resultaría un cómputo anual de 4.000 horas.

Sin embargo, la actora, en su escrito de demanda, introduce unos sistemas de cálculo que se basan en una normativa expresamente derogada por la Ley 16/2000, por lo que, dichos sistemas no pueden fundamentar la reducción de la base imponible, tal como se pretende.

Respecto al posible planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad del art. 7.3 de la Ley, dicha cuestión ya fue examinada por la sentencia de 15 de julio de 2013, de esta sala y Sección (recurso 41/2007), argumentando que " no resulta inconstitucional el sistema de estimación indirecta si la parte puede acogerse voluntariamente a la estimación directa, cumpliéndolos requisitos que para ello se imponen". Y en el caso examinado

hay que recordar que la actora no implantó los correspondientes sistemas de medición por razones puramente presupuestarias, sin que, por tanto, puedan considerarse infringidos los principios reguladores del Derecho tributario que se invocan en la demanda.

En consecuencia, entendemos que procede desestimar el recurso, sin que resulte de aplicación al caso aquí analizado la STC nº 182/2021, aportada a los autos por la parte recurrente, que declara la nulidad del art. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TR de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, relativos a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), precisamente por la razón ya expuesta de que en el caso de la Ley reguladora del IDAIMA el método general de determinación de la base imponible es el de estimación directa, lo que no ocurría en el IIVTNU, por lo que la recurrente podía haberse acogido a dicho método para calcular las emisiones contaminantes.

Tercero.

De acuerdo con el art 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en la vigente redacción (aplicable al caso por obra de la disposición transitoria única de la Ley 37/2011), procede imponer las costas, por vencimiento, a la parte demandante, si bien hasta un total máximo de 2.000 euros por honorarios de Letrado (IVA excluido).

Vistos los artículos citados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación

F A L L A M O S:

1.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo.

2.- Condenamos en costas a la parte recurrente, con el límite señalado.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3^a del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Ricardo Estévez Goytre, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, 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.