

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia :NFJ070918

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 10 de mayo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 278/2015

SUMARIO:

Procedimiento contencioso-administrativo. Prueba. Diligencias finales. No cabe practicar como diligencias finales las pruebas que hubieran podido interponerse en tiempo y forma por las partes. No procede para determinar el coste de elaborar folletos publicitarios para acreditar el gasto adicional de inclusión del logotipo en las latas.

IS. Deducción por inversiones medioambientales. Instalaciones que eviten la contaminación. Sustitución de botelleros, dispensadores, máquinas de vending, vitrinas y minivitrinas. Sustitución de un refrigerante contaminante por otro no contaminante. No se trata de instalaciones industriales que se encuentren en el recinto empresarial, sino fuera. No obstante, según una interpretación flexible se podrían considerar instalaciones industriales. La deducción se aplica sobre la porción del precio de adquisición o coste de producción que se corresponde con las finalidades de protección del ambiente. Como el sujeto no ha justificado ese coste separado no procede la deducción. No es cierto que la sustitución del elemento contaminante exigiera la sustitución de la maquinaria. **Deducción por grandes acontecimientos culturales y deportivos. Gastos de publicidad.** No procede respecto a la publicidad mixta. Siguiendo criterio de la STS de 13 de julio de 2017, recurso 1351/2016, (NFJ067520) como se reconoció que la inclusión del logotipo no representa gasto adicional alguno, no procede la deducción.

PRECEPTOS:

Ley 1/2000 (LEC), arts. 270, 335 y 435.

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

RD 1777/2004 (Rgto IS), 36.

Ley 16/2002 (Ley de prevención y control integrados de la contaminación), art. 3.

PONENTE:*Don Manuel Fernandez-Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000278 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03029/2015

Demandante: REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR SA

Procurador: ANTONIO MIGUEL ÁNGEL ARAQUE ALMENDROS

Letrado: ADAL SALAMANCA CABRERA

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^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a diez de mayo de dos mil dieciocho.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso n.º 278/2015 seguido a instancia de REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR SA, que comparecen representadas por el Procurador D. Antonio Miguel Ángel Araque Almendros y asistido por el Letrado D. Adal Salamanca Cabrera, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015 (Rec. 5488/2011); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 4.220.022,84 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 21 de mayo de 2015, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015 (Rec. 5488/2011).

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 19 de junio de 2015. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 16 de octubre de 2015.

Tercero.

Se admitió la prueba solicitada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 18 de noviembre y 2 de diciembre de 2015. El 2 de febrero de 2018 se presentó escrito de solicitud de prueba. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 26 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 contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 8 de enero de 2015. Los motivos de impugnación son dos:

- El destino de la inversión con fines medioambientales realizada por RENDELSUR en sus instalaciones.
- La deducción por la promoción de eventos de especial interés.

Segundo.

Sobre la práctica de diligencias finales.

Antes de entrar en el análisis de las cuestiones planteadas, conviene dar respuesta a la petición de la parte realizada mediante escrito de 2 de febrero de 2018 al amparo del art 435.1 de la LEC .

Dicha norma, guiada por el principio de imparcialidad y objetividad que debe presidir la actuación jurisdiccional, establece una serie de supuestos en los que, por excepción -de aquí que deba motivarse la decisión mediante auto-, se permite la práctica de pruebas con posterioridad a la presentación de las conclusiones y antes de dictarse sentencia. En concreto, los supuestos son:

a.- Cuando " por causas ajenas a la parte que la hubiese propuesto, no se hubiese practicado alguna de las pruebas admitidas";

b.- cuando aparezcan " hechos nuevos o de nueva notifica";

c.- y, por último, " excepcionalmente", cuando, en relación con hechos " oportunamente alegados" , las pruebas propuestas y practicadas " no hubieran resultado conducentes a causa de circunstancias ya desaparecidas e independientes de la voluntad y diligencia de las partes, siempre que existan motivos fundados para creer que las nuevas actuaciones permitirán adquirir certeza sobre aquellos hechos".

Por lo demás, la norma establece un límite general al establecer que, en ningún caso, " se practicarán como diligencias finales las pruebas que hubieran podido proponerse en tiempo y forma por las partes".

Lo que viene a solicitar la recurrente es que, vista la nueva doctrina del Tribunal Supremo, que resulta, como veremos, contraria a la posición jurídica la recurrente adoptó en vía administrativa y en la demanda, se le permita ahora acreditar el coste publicitario en la forma que ahora propone.

Ahora bien, la recurrente omite que según consta en el acta de disconformidad en la diligencia nº 6, la Inspección " solicitó al obligado tributario que acreditase documentalmente la inversión que representa la rotulación de dichas latas de los logotipos referentes a los acontecimientos especiales promocionados" y en respuesta a dicho requerimiento, en la diligencia nº 7, se indicó que " la inclusión de tales logotipos no representa gasto adicional alguno, no aportando en consecuencia ninguna documentación adicional".

Lo que pretende es que consideremos como "coste publicitario", no el gasto adicional que le supuso la inclusión del logotipo en las latas, el cual, como hemos visto es inexistente; sino que consideremos como gasto equivalente el coste de la elaboración de unos folletos publicitario en aras a " acreditar lo que costaría la misma publicidad del evento realizada...en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria ".

También cita la parte, para amparar su pretensión, el art. 270.1 de la LEC -basta su lectura para llegar a la conclusión de que no es de aplicación, pues se refiere a supuestos de documentos que no existían, no se conocían o no había sido posible obtenerlos con anterioridad- y el 335.1 de la LEC -que nada dice sobre la posibilidad de aportación de pruebas periciales una vez concluido el litigio-.

La Sala debe rechazar la pretensión tal y como ha sido formulada, pues lo que se quiere no tiene cabida ni el art. 270 ni el 335 ni en el 435 de la LEC . Lo que se quiere es alterar los términos del debate tal y como fue siempre planteado por la propia recurrente a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. La jurisprudencia no es un hecho nuevo. Por lo demás, insistimos, la propia recurrente reconoció ante la inspección que el coste que le supuso

la publicidad fue de 0 € y es éste coste el que, como veremos, debe ser tenido en cuenta con arreglo a la doctrina del Alto Tribunal, con lo que, a mayor abundamiento, la prueba propuesta no es necesaria.

Tercero.

Sobre la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales.

A.- El motivo se desarrolla en las pp. 5 a 15.

De conformidad con el art. 39 del TRLIS " las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 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" .

En los ejercicios 2003 a 2005, el obligado tributario realizó una inversión de 9.648.810,60 € en la " sustitución de botelleros, dispensadores, máquinas de vending, vitrinas y minivitrinas" .

La Administración no niega que la inversión aplicando una nueva tecnología a dichas máquinas sea más adecuada " para la protección del medio ambiente, que aquellos otros elementos que, siendo más antiguos, figuran en su haber" ; si bien, sin negar la mejora, entiende que " la finalidad primordial de los mismos es precisamente la de enfriar los artículos que contienen y no la de reducir la contaminación atmosférica de una instalación industrial preexistente, aunque como es evidente, y así lo certifica la Administración competente.....la inversión realizada contribuye a la protección medioambiental" .

Para la Administración es que, en todo caso, estaríamos ante un supuesto mixto al que se refiere el art. 66 del Reglamento del impuesto al establecer que " cuando la 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 Proción del precio de adquisición o coste de producción que el sujeto pasivo acredita que se corresponde con las referidas finalidades" . Por ello sostiene que puesto que no se ha especificado de forma expresa dicho coste por parte de la entidad, y poniendo en duda este equipo que dicha identificación pueda hacerse en la práctica con un mínimo de rigor, la base sobre la que aplicar la deducción objeto de análisis sería nula" .

Además, añade que no estamos ante una inversión en "instalaciones industriales". Se afirma que el PGC define a las "instalaciones técnicas" como las " unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones" y a las "otras instalaciones" como " conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta 222; incluirá, asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones" . Razonando el TEAC que " las inversiones realizadas ...no se ajustan al concepto de instalaciones que encontramos en la norma contable.....El hecho de que en ellos podamos diferenciar un mueble frigorífico, un compresor, un condensador, un evaporador, etc...no nos permite afirmar que la unión de lo que en definitiva son los componentes de una maquina constituyan una instalación..." .

En resumen, son dos las causas por las que no se admite la deducción:

a.- Por una parte, " la protección medioambiental se produce en éste caso por la sustitución de un refrigerante contaminante por otro no contaminante en los elementos de frio de la empresa. Pues bien, esta es la parte de la inversión que tendría la posibilidad de beneficiarse del incentivo fiscal a que nos estamos refiriendo y no la sustitución completa de vitrinas y botelleros.." - p. 9 de la Resolución-

b.- Por otra se dice " no podemos apreciar que se compongan [los elementos adquiridos] de unidades funcionales individualizadas que hayan sido ligadas de forma definitiva para su funcionamiento. ..[lo que] no nos permite afirmar quelos componentes de una maquinaria constituya una instalación" - p. 12 de la Resolución-

B.- La LIS y el RIS no definen lo que deba considerarse como instalación, por lo que, en principio resulta razonable acudir, como lo hace la Administración, a otra normativa con el fin de aclarar el concepto.

El art. 3 de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación define a la instalación como "cualquier unidad técnica fija en donde se desarrolla una o más de las actividades industriales..., así como cualesquiera otras actividades directamente relacionadas con aquellas que guarden relación de índole técnica con las actividades llevadas a cabo en dicho lugar...". Definición que se repite en el art. 3 del Real Decreto Legislativo 1/2016, de 16 de diciembre y que se corresponde con la definición contenida en la normativa de la Unión Europea.

Al interpretar el concepto de "instalación", hemos dicho en nuestra SAN (2ª) de 27 de junio de 2013 (Rec. 296/2010) que de dicho concepto, "deben excluirse naturalmente los activos consistentes en bienes muebles, ajenos a la noción de instalación a que se refiere la norma legal hasta en dos ocasiones y que, por lo demás, resulta concorde con la propia acepción gramatical de lo que sea una instalación, definida en el Diccionario de la Real Academia Española, en su tercera entrada, como "recinto provisto de los medios necesarios para llevar a cabo una actividad profesional o de ocio".....". Doctrina reiterada por la SAN (2ª) de 13 de mayo de 2010 (Rec. 181/2007).

Ahora bien, la singularidad de nuestro caso es que las instalaciones no se encuentran en el "recinto" empresarial, sino fuera del mismo. La recurrente es consciente de lo anterior y en la p. 15 de su demanda razona que aunque, evidentemente, los elementos discutidos no se encuentran en sus "recintos industriales", al requerir el producto para su consumo la previa "refrigeración o su preparación o dispensación desde grifos especiales, es necesario realizar esta parte del proceso en instalaciones montadas en los propios establecimientos de los clientes", debe considerarse que son "instalaciones industriales" necesarias para la venta adecuada del producto. También la Administración es consciente del problema y sostiene en el Acuerdo de liquidación que el concepto de "fijeza" debe ser entendido con una razonable flexibilidad admitiendo que dichas instalaciones son necesariamente razonables para la venta final del producto; sin embargo, acto seguido matiza que "no se puede considerar que las máquinas expendedoras de bebidas constituyan una unidad funcional por tener la misma finalidad [la venta de bebidas], porque en éste caso constituirían la citada unidad con las maquinarias equivalentes de la competencia, lo que supondría una reducción al absurdo del argumento de la necesaria flexibilización del requisito de fijeza".

La opinión de la Sala es que en un caso como el de autos, la interpretación flexible que sostiene la propia Administración, debería llevar a considerar que nos encontramos ante un supuesto de instalación industrial. En efecto, como se infiere del dictamen aportado, el problema cuando se trata de la venta de productos - estamos hablando de la distribución de productos Coca-cola-, es necesario vender el producto frío. Para ello, la empresa realiza unas instalaciones en los establecimientos de sus clientes -unas 70.000- con el fin de preparar, dispensar y refrigerar los refrescos.

Por un parte, los dispensadores que son máquinas de estructura compleja que se instalan en los clientes, con el fin de servir productos no embotellados. La instalación realiza la "carbonatización y refrigeración del agua de la red previamente tratada y la mezcla en proporciones controladas y adecuadas del jarabe procedente de los Bag-in-Box, integrando de forma compacta en su interior las instalaciones necesarias para realizar estas operaciones". Y, por otra, los "botelleros y vitrinas", son máquinas que se instalan con el mismo fin, esta vez embotelladas, que contienen un mueble frigorífico que permite expender frías las bebidas, que exige su instalación eléctrica y recogida y evacuación de condensados. Estas instalaciones, por lo tanto, son necesarias para la venta del producto, se instalan y mantienen en los centros de los clientes y generan contaminación, existiendo por lo tanto, una clara continuidad con el proceso productivo que no puede ser aislada, pues como razona la empresa "necesita extender sus instalaciones hasta los mismos establecimientos de sus clientes, en los que cuenta con instalaciones propias de acondicionamiento y final dispensación de sus productos, para poder servir los mismos en las condiciones óptimas de calidad y temperatura demandadas por el consumidor". En nuestra opinión, en éste caso, una interpretación acorde con la finalidad de la norma debe traducirse en que nos encontramos ante instalaciones que pueden ser subsumidas en la norma objeto de deducción.

Ahora bien, lo anterior no puede dar lugar a la estimación de la demanda. En efecto, el art. 36 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, RIS, dispone que "cuando la 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 tenga por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades, deberá poderse identificar la parte de éstas destinadas a la protección del medio ambiente".

Siendo conveniente indicar que la demandante, en ningún momento, ha especificado dicha "parte". Ciertamente la inspección sostiene que dicha especificación no puede hacerse con un mínimo de rigor, razón por la

que no admite la deducción, -extremo éste que la recurrente no discute-; pero lo cierto es que ni tan siquiera se ha intentado por la demandante dicha especificación, pues lo que sostiene y pretende es que el cálculo de la deducción debe realizarse sobre el valor total de lo invertido.

La Sala ha examinado con atención el dictamen pericial aportado en fase de alegaciones ante la Inspección. En el mismo, p. 3 a 6 se describe lo que son los "dispensadores" y los "botelleros y vitrinas". Se explica que dichos elementos utilizaban como refrigerante el gas R-12 y que la empresa quería sustituirlo por otro menos contaminante, lo cual, nadie lo discute es positivo para el medio ambiente. Ahora bien, no es cierto que la sustitución de dicho elemento no pudiera realizarse sin sustituir la maquinaria. En efecto, en la p. 8 del dictamen lo que se dice es que el coste de sustitución de dicho gas, suponía un coste similar -lo cierto es que es inferior- al que implicaba la compra de nuevas máquinas, por lo que la empresa se inclinó por esta última solución. Ciertamente, en el informe se dice que era "económicamente" mejor sustituir las máquinas en su totalidad que proceder al cambio del refrigerante, al no considerar significativas las diferencias cuantitativas; pero se omite que para calcular dichas diferencias se partía del hecho de que más de la mitad de la vida útil de dichas máquinas ya había transcurrido y, por lo tanto, disminuido notablemente su valor. Cuando una máquina esta en al menos la mitad de su vida útil, cabe una alta probabilidad de que sea "económicamente" más rentable su sustitución que su "reparación". Precisamente por ello, la norma habla de " porción del precio de adquisición" a la hora de calcular la " porción" , que debe tenerse en cuenta para calcular la deducción.

Como se sostiene por la Administración, una cosa es la sustitución de un refrigerante por otro, y otra que la deducción deba calcularse sobre el coste total de una maquinaria en gran parte amortizada. No parece acorde con la finalidad de la norma que la deducción abarque el coste total de la sustitución de la maquinaria, como pretende la empresa, debiendo guardarse una razonable proporción.

Se dice que la finalidad fue únicamente medioambiental, pues la empresa pudo esperar unos años más para sustituir la maquinaria. Y, ciertamente, nadie discute que la entidad fuese guiada por una finalidad medioambiental en su actividad, lo que ocurre es que, en contra de lo que se dice, la decisión no fue exclusivamente medioambiental, sino que también se pretendió la sustitución de unas instalaciones que, según el informe obrante, ya habían superado, al menos, la mitad de su vida útil, buscando obtener una ventaja fiscal.

El motivo, por lo tanto, se desestima.

Cuarto.

Sobre la deducción por la promoción de eventos de especial interés.

El motivo se desarrolla en las pp. 15 a 28. La recurrente es consciente de que con arreglo a la doctrina del Tribunal Supremo su pretensión no puede ser acogida. De aquí el escrito presentado, ya pendiente el litigio de señalamiento y fallo, al que antes hemos hecho referencia.

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 en la diligencia nº 7, se indicó que " la inclusión de tales logotipos no representa gasto adicional alguno, no aportando en consecuencia ninguna documentación adicional", por lo que poco más puede decirse. Aunque implícitamente se está resolviendo la cuestión 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) y 22 de abril de 2018 (Rec. 58/2015).

El motivo debe desestimarse.

Quinto.

Sobre las costas.

En aplicación de lo establecido en el art 139 de la LJCA procede imponer las costas a la parte demandante.

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

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de REFRESCOS ENVASADOS DEL SUR SA, contra Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 8 de enero de 2015 (Rec. 5488/2011), la cual confirmamos por ser ajustadas a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

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.