

EXPEDIENTE 1039/18

En la ciudad de Pamplona a 20 de noviembre de 2019, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Vistos escritos presentados por don (...) en representación de la compañía mercantil AAA, S.A., con NIF XXX, contra la Resolución del Director del Servicio de Inspección de fecha 6 de noviembre de 2018 por el que se pone fin a procedimiento de comprobación e investigación relativo al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante comunicación-citación notificada el día 24 de mayo de 2017 el Servicio de Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra inició actuaciones tendentes a la comprobación y, en su caso, regularización de la situación tributaria de la entidad ahora reclamante en relación con el Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 2012 a 2015, ambos inclusive.

SEGUNDO.- Evacuado el correspondiente trámite de audiencia previa, a la vista de las propuestas contenidas en las Actas- suscrita en conformidad la relativa al Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2012 a 2014, ambos inclusive, y en disconformidad la relativa al ejercicio 2015-, de las alegaciones formuladas por la interesada, del informe ampliatorio de la Inspección y de la documentación obrante en el expediente, vino el Director del Servicio de Inspección a dictar, el día 6 de noviembre de 2018 Resolución que ponía fin al expediente de comprobación relativo al Impuesto de Sociedades de 2015, suscrito en disconformidad, confirmando la propuesta de regularización realizada en su día por el actuario y girando la oportuna liquidación tributaria en relación con el referido impuesto y año.

La citada Resolución fue objeto de notificación ese mismo día 6 de noviembre de 2018.

TERCERO.- Mediante escrito presentado en el Registro general el 5 de diciembre de 2018, interpuso la interesada reclamación económico-administrativa en las que solicita la anulación de la resolución impugnada y de las liquidaciones en ellas contenidas, alegando para ello las razones que estima procedentes.

Solicitada la puesta de manifiesto del expediente, tuvo lugar el día 15 de abril de 2019.

CUARTO.- En fecha 7 de mayo de 2019 tiene entrada escrito de la interesada conteniendo alegaciones en relación con la reclamación económico-administrativa interpuesta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa (aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre).

SEGUNDO.- La cuestión controvertida gira alrededor del tratamiento fiscal a dar a las rentas derivadas de transmisión onerosa a terceros de derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente por Acuerdo de Consejo de Ministros de 15 de noviembre de 2013 para el período 2013-2020 y no utilizados, y más en concreto acerca de la posibilidad de que las mismas pudieran beneficiarse de la exención por reinversión contemplada en el artículo 36 de la ya derogada Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, de Impuesto de Sociedades.

El artículo 36 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, de Impuesto de Sociedades, norma reguladora del referido Impuesto en el ejercicio fiscal 2015, en el que se enclava la cuestión controvertida, afirma que: “ *No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible, de las inversiones inmobiliarias, o de estos elementos en el caso de que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con anterioridad a su transmisión, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad y que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión, una vez corregidas en el importe resultante de la depreciación monetaria, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados e igualmente afectos, dentro del plazo comp-*

rendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

Asimismo, no se integrará en la base imponible el 50 por 100 de las rentas obtenidas en dichas transmisiones onerosas cuando el importe de éstas se reinvierta, dentro de idénticos plazos, en la adquisición de valores contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 70 bis de esta Ley Foral .

En el supuesto de que el importe de la reinversión efectuada fuese inferior al total del de transmisión, la no integración en la base imponible únicamente alcanzará a la parte proporcional de la renta obtenida en la citada transmisión.

La reinversión se entenderá efectuada, tratándose de elementos patrimoniales de activo material y de inversiones inmobiliarias, en la fecha en que se produzca su entrada en funcionamiento y, tratándose de elementos patrimoniales de activo intangible, en la fecha en que hayan sido adquiridos. En el caso de valores, la reinversión se entenderá efectuada en la fecha de su adquisición o de su suscripción.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable en los supuestos en que los elementos patrimoniales en los que se efectúe la reinversión sean adquiridos a una persona o entidad vinculada, salvo que se trate de elementos nuevos de inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias. Asimismo, la no integración en la base imponible de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que éstos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la deducción de los indicados gastos con la consiguiente pérdida de la exención, que se regularizará en la declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca el devengo del primer gasto deducible relativo a aquella adquisición o utilización posterior. Tal regularización se realizará en la forma establecida en el apartado 6 de este artículo, con exclusión de las sanciones.

Cuando se trate de inversiones realizadas en virtud de contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el artículo 17 de esta Ley Foral , se aplicarán las siguientes reglas:

a) La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la entrada en funcionamiento del bien.

b) El importe de la reinversión estará constituido por el valor al contado del bien.

c) El no ejercicio de la opción de compra supondrá un incumplimiento, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 6, en la fecha de extinción o rescisión del contrato.

2. La aplicación de este incentivo fiscal requerirá que los elementos patrimoniales objeto de la reinversión permanezcan en funcionamiento en las propias instalaciones del sujeto pasivo, salvo autorización expresa del Departamento de Economía y Hacienda conforme a lo dispuesto en el número 8, durante un plazo de cinco años, excepto pérdida justificada o cuando su vida útil fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la pérdida de la exención resultando de aplicación lo previsto en el número 6, salvo que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el número 1.

3. No tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos los que sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 155 .

4. La materialización de los elementos patrimoniales, según lo establecido en los números 1 y 2 anteriores, será incompatible para los mismos elementos patrimoniales e importes con cualquier otro beneficio o incentivo fiscal establecido en este Impuesto y en particular con la libertad de amortización aplicable a los elementos patrimoniales en que se reinvierta el importe de la transmisión.

5. Los elementos patrimoniales en que se materialice la reinversión deberán figurar en el activo del balance con separación de los restantes elementos bajo un epígrafe que exprese aquella circunstancia, de forma que permita su clara identificación.

Asimismo, deberá reflejarse en la Memoria anual el importe de la enajenación y los compromisos de reinversión adquiridos.

El sujeto pasivo deberá incluir todos los datos correspondientes a las rentas obtenidas objeto de reinversión y los elementos en que se materialice, en las correspondientes declaraciones del Impuesto.

6. El transcurso del plazo de reinversión sin haberse efectuado la misma, el incumplimiento sustancial de las obligaciones formales o de las condiciones de materialización a que se refieren los números anteriores, determinarán la pérdida total o parcial de la exención. En caso de incumplimiento de cualquiera de esos requisitos el sujeto pasivo deberá ingresar, en la declaración que la entidad haya de presentar por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca la finalización del citado plazo de reinversión, el importe de la cuota íntegra que hubiera correspondido en el ejercicio en que se aplicó la exención, además de los intereses de demora y sin perjuicio de las sanciones que fuesen procedentes. No obstante, si el incumplimiento tuviera lugar en un periodo impositivo posterior al de la finalización del plazo de reinversión, el ingreso de los conceptos citados anteriormente deberá realizarse en la declaración que la entidad haya de presentar correspondiente al periodo de liquidación en que se produjo dicho incumplimiento.

7. El beneficio fiscal contemplado en este artículo no se aplicará a las rentas a que se refiere el número 1 del artículo 33 .

8. El Departamento de Economía y Hacienda podrá aprobar planes especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen.

Por otro lado, igualmente relevante a los efectos que nos ocupan resulta traer aquí a colación la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) de fecha 8 de febrero de 2006, por la que se aprueban normas para el registro, valoración e información de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Así, comenzaremos nuestro repaso de la referida Resolución con la invocación de su Norma Tercera, intitulada, "Registro Contable, calificación y baja en el Balance", la cual en 2015 afirmaba: " 1. Los derechos de emisión se registrarán en el balance cuando nazcan para la empresa los derechos que los originan, ya sean: a) transferidos a la cuenta de haberes de la empresa en el Registro nacional de derechos de emisión que le correspondan, de acuerdo con la distribución temporal establecida en la Resolución que determina los derechos de emisión asignados a cada instalación o grupo de instalaciones dentro del Plan Nacional de asignación. En particular, en este caso, se entenderá que nace el derecho al comienzo del año natural al cual correspondan. b) adquiridos o generados por la empresa. 2. Los derechos de emisión figurarán en el epígrafe B.II Inmovilizaciones inmateriales del activo del balance, creándose una partida específica con la denominación "Derechos de emisión de gases de efecto invernadero". 3. Los derechos de emisión se darán de baja de balance con ocasión de su transmisión a terceros, entrega o caducidad de los mismos."

Similar importancia merece, por su parte, la Norma Cuarta, la cual prescribe: "1. Los derechos de emisión deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción, determinado de acuerdo con lo señalado en las normas de valoración del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Cuando se trate de derechos adquiridos a título gratuito o por un precio sustancialmente inferior a su valor venal, se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición. En particular, los derechos de emisión recibidos a través del Plan Nacional de asignación, se valorarán al comienzo del año natural al cual correspondan."

Por último, y ya para concluir nuestras citas de la referida Resolución, procede recordar aquí lo afirmado por su Norma Décima, la cual, bajo el título "Cuentas a emplear para el registro de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero" establece que: " Sin perjuicio del carácter no obligatorio de su numeración y denominación, se proponen las siguientes cuentas: En el subgrupo 21: "216. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero poseídos por la empresa, en virtud de un Plan Nacional de asignación o por adquisición o generación: Su movimiento es el siguiente: a) Se cargará: a) Por el valor venal de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero recibidos gratuitamente, en particular a través de un Plan Nacional de asignación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 13. a) Por el precio de adquisición o el coste de producción, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 731. b) Se abonará por la entrega a la Administración, con cargo a la cuenta 149; por las enajenaciones y en general por la baja de balance, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670." En el subgrupo 14: "149. Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Las constituidas para atender las obligaciones de entrega de derechos de emisión, como consecuencia de la emisión por parte de la empresa de gases de efecto invernadero, cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto. Su movimiento es el siguiente: a) Se abonará por la estimación del devengo anual con cargo a la cuenta 658. b) Se cargará: b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono a la cuenta 216. b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790." En el subgrupo 65: "658. Gastos por emisión de gases de efecto invernadero Gastos derivados de la emisión de gases de efecto invernadero. Se cargará con abono a la cuenta 149."

Otra parada imprescindible en nuestro repaso del régimen jurídico de aplicación a la cuestión que nos ocupa la constituye la Resolución, también del ICAC, de fecha 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas para la de registro, valoración e información a incluir en la Memoria del inmovilizado intangible, cuya Norma Sexta en su Apartado Octavo, intitulado: “Derechos de emisión de gases de efecto invernadero.” Se expresa conforme al siguiente tenor: “1. Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo de la empresa se contabilizarán de acuerdo con las siguientes reglas. 1.1 Valoración inicial. 1. Los derechos de emisión se reconocerán en el momento inicial por su precio de adquisición de acuerdo con los criterios previstos en la presente Resolución para el inmovilizado intangible. 2. Cuando se trate de derechos adquiridos sin contraprestación o por un importe sustancialmente inferior a su valor de mercado, se reconocerá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que será objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realice la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación. 1.2 Valoración posterior. 1. Los derechos de emisión no se amortizarán. No obstante, estarán sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que sean necesarias. 2. Estos activos se darán de baja de balance con ocasión de su transmisión a terceros, entrega o caducidad. 1.3 Reconocimiento y valoración del gasto asociado a las emisiones. 1. La emisión de gases de efecto invernadero originará el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y de la correspondiente provisión, dado que se trata de un gasto del ejercicio, claramente especificado en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre es indeterminado en cuanto a su importe exacto. Esta provisión se mantendrá hasta el momento en que la empresa tenga que cancelar la obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos.

2. El importe de los citados gastos y la correlativa provisión, se determinará considerando que la obligación será cancelada: a) En primer lugar, mediante los derechos de emisión recibidos por una asignación contemplada en el régimen de emisiones a los que se encuentre afectada la empresa o sus instalaciones, los cuales deberán ser imputados a las emisiones realizadas en proporción a las emisiones totales previstas para el período completo para el cual se hayan asignado. El gasto correspondiente a esta parte de la obligación se cuantificará en función del valor contable de los derechos de emisión transferidos. b) A continuación, mediante los restantes derechos de emisión que figuren en el balance de la empresa. El gasto correspondiente a esta parte de la obligación se cuantificará, con carácter general de acuerdo con el método del precio medio o coste medio ponderado de dichos derechos de emisión. c) En caso de que la emisión de gases conlleve la necesidad por parte de la empresa de adquirir o generar derechos de emisión, porque las emisiones realizadas superen las que pueden ser canceladas bien mediante los derechos asignados que sean imputables a dichas emisiones, o bien mediante los restantes derechos de emisión, adquiridos o generados, que tenga la empresa, se deberá considerar adicionalmente el gasto que corresponda al déficit de derechos. Este gasto se cuantificará de acuerdo con la mejor estimación posible del importe necesario para cubrir el déficit de derechos. Los gastos por emisión de gases figurarán en la partida 7. «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias, y las provisiones asociadas figurarán en el epígrafe «Provisiones a corto plazo», del Pasivo corriente. Si el importe de dichos gastos y provisiones fuese significativo, se crearán sendas partidas dentro de las citadas rúbricas, con la denominación, respectivamente, de «Gastos por emisión de gases de efecto invernadero» y «Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero». La cancelación de la provisión y la baja del inmovilizado intangible se producirán en el ejercicio siguiente, cuando se comuniquen la cancelación de los derechos al correspondiente registro administrativo. 2. Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero adquiridos con el propósito de ser vendidos se contabilizarán de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre existencias del Plan General de Contabilidad. Cuando el uso futuro de los derechos no esté determinado, en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se calificarán como inmovilizado intangible. La clasificación inicial deberá modificarse siempre que haya cambiado la función que los derechos desempeñan en la empresa. 3. Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar derechos de emisión se contabilizarán aplicando los criterios recogidos en el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración en materia de instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad. 4. En la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa relacionada con los derechos de emisión, y en particular, la siguiente: 4.1 En el apartado «4. Normas de valoración», se indicarán los criterios de valoración de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, así como de imputación a resultados de los gastos derivados de las emisiones de gases de efecto invernadero. 4.2 Se crea un nuevo apartado «Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero» en el que, de forma sucinta, se deben facilitar, entre otras, las siguientes informaciones: a) Información sobre la cantidad de derechos asignada y su distribución anual, así como si la asignación ha sido gratuita o retribuida. b) Análisis del movimiento durante el ejercicio de la partida del balance «Derechos de emisión de gases de efecto invernadero» y de las correspondientes pérdidas por deterioro que pudieran corregir su valor, indicando lo siguiente: saldo inicial; entradas o adquisiciones; enajenaciones y otras bajas; y saldo final. c) Gastos del ejercicio derivados de emisiones de gases de efecto invernadero, especificando su cálculo. d) Importe de la «Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero», especificando dentro de la misma, en su caso, la cuantía que pro-

ceda por déficits de derechos de emisión. e) Información sobre contratos relativos a derechos de emisión de gases de efecto invernadero. f) Subvenciones recibidas por derechos de emisión de gases de efecto invernadero e importe de las imputadas a resultados como ingresos del ejercicio. g) Contingencias relacionadas con sanciones o medidas de carácter provisional, en los términos previstos en la Ley. h) En su caso, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones. 5. Este mismo tratamiento contable será de aplicación a cualquier otro instrumento equivalente a los derechos de emisión que permita redimir emisiones de gases de efecto invernadero. Cuando se haga uso de estos otros instrumentos, para cuantificar el gasto por emisiones y la correspondiente provisión se aplicará el criterio del precio medio o coste medio ponderado de los derechos o instrumentos equivalentes, siempre y cuando constituyan activos homogéneos, y deberán considerarse las restricciones que pudieran existir para emplear uno u otro tipo de instrumento.”

Pues bien, como antes se ha adelantado la clave de la discrepancia gira en torno al carácter o no exento, con base en el precitado artículo 36 de la LFIS, de la renta obtenida por la interesada por la transmisión onerosa en 2015 de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

En este sentido, a efectos puramente introductorios y sin perjuicio de que acto seguido lógicamente se desarrollaran ambas dos posturas de forma detallada, la reclamante considera que habiendo transmitido bajo precio los derechos de emisión en su día asignados gratuitamente mediante el Acuerdo de Consejo de Ministros de 15 de noviembre de 2013- al que se ha hecho ya oportuna referencia- la renta correspondiente a tal operación susceptible de acogerse al régimen de exención por reinversión del precitado artículo 36 de la LFIS debe ser la cantidad íntegra percibida por la referida transmisión, sin que quepa asignar valor alguno a los referidos derechos.

Por su parte, la Resolución del Director del Servicio de Inspección impugnada afirma que la citada renta exenta no alcanza la totalidad cantidad recibida por la compraventa, debiendo sustraerse a la misma aquella correspondiente al valor neto contable de los derechos de emisión en el momento de su transmisión, los cuales, con base en la normativa contable anteriormente transcrita, deben encontrarse de alta en contabilidad por el valor razonable que conforme a mercado les correspondiera.

Pues bien, lo cierto es que ya podemos adelantar que nuestro análisis de la cuestión no puede llevarnos sino a alinearnos con el posicionamiento de la Resolución impugnada y por tanto a rechazar los argumentos de la interesada.

Y es que, en efecto, véase que tal y como se refleja en el antecitado artículo 36 de la LFIS, la no integración de la base imponible se predica de *las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible, de las inversiones inmobiliarias* que cumplan los requisitos que la propia norma introduce.

Así, debemos comenzar saliendo al paso del argumento de la interesada de que los derechos de emisión de CO2 cuya transmisión origina la controversia constituyen meras autorizaciones de emisión de gases contaminantes. Nada más lejos de la realidad, por supuesto. En efecto, del análisis de la naturaleza de los referidos derechos se extrae claramente que lejos de constituir una mera autorización, nos encontramos ante una auténtica asignación gratuita de derechos susceptibles de utilización y/o de transmisión y desde luego dotados de un evidente valor económico, y es esa precisamente la razón que justifica su alta en contabilidad como activo por su valor razonable contra una cuenta de ingresos a distribuir en varios ejercicios como la utilizada por la propia interesada, 130001 “*Subvención de Capital por Derechos de Emisión de CO2*”. En este sentido conviene precisar que a nuestro juicio la interesada incurre en un claro error al confundir dos conceptos completamente diferentes: valor y coste. Efectivamente los derechos de emisión de gases de efecto invernadero son adquiridos a coste cero por la interesada, pero su valor económico está lejos de ser cero, es decir tienen un valor como activo a consumir por la propia interesada, que debe llevarse como ingreso a resultados a través de la correspondiente periodificación, tal y como hemos visto que afirma el ICAC y por supuesto tiene un valor económico de transmisión en el mercado organizado establecido al efecto.

Y precisamente en conexión con lo que acaba de afirmarse, este Tribunal considera que en el litigio que ahora se dirime cabe distinguir - tanto contable como fiscalmente ya que la normativa tributaria no establece diferencias ni temporales ni permanentes en este caso- entre dos rentas de diferente naturaleza: la derivada de la llevanza a resultados como ingreso de la parte de la subvención percibida en el momento de la transmisión de derechos y la derivada de la transmisión onerosa de derechos de emisión misma. Cierto es que ambas dos están relacionadas con la transmisión derechos de emisión de gases de efecto invernadero objeto de controversia, pero sólo una de ellas, la segunda, puede entenderse obtenida con la operación de transmisión onerosa como tal. Más adelante desarrollaremos este argumento en detalle.

Y es que, en efecto, tal y como afirma la Resolución impugnada, de acuerdo con el anteriormente transcrito Apartado 8 de la Norma Sexta de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, por la que se establecen las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, los Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero adquiridos en forma gratuita, como es este caso, se debían contabilizar en 2015 como inmovilizado intangible, incorporándose al patrimonio de la empresa por el valor que se prescribe en el apartado 1 de la Norma Tercera de la Resolución del propio ICAC de 1 de marzo de 2013 por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, que afirma que en las adquisiciones a título gratuito, el elemento patrimonial se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad actualmente vigente.

Esta remisión al PGC nos obliga a acudir al mismo, en cuyo Marco Conceptual, apartado 6, se afirma que el valor razonable de los Derechos de Emisión asignados gratuita y anualmente a la empresa se calcula por referencia a un valor fiable de mercado de dichos derechos, considerándose como mejor referencia, el precio de dichos derechos en el mercado activo a fecha de asignación.

Por otro lado, véase también que conforme a lo afirmado en el anteriormente transcrito Apartado 8 de la Norma Sexta de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013 que en el punto 2 del Apartado 1.1 referido a la *“Valoración inicial”* que: *“ cuando se trate de derechos adquiridos sin contraprestación, se reconocerá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto al comienzo del ejercicio natural al que corresponden, que será objeto de transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se realice la imputación a recibidos sin contraprestación”*

Finalmente, debe igualmente tenerse en cuenta que tal y como establecía la anteriormente referida Resolución del ICAC de 8 de febrero de 2006, por la que se aprobaban las normas de registro y valoración de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en el anterior Plan General de Contabilidad de 1990, en su Exposición de Motivos *“la presente Resolución se decanta por su reflejo en balance como inmovilizado inmaterial, lo que ocasionará el correspondiente registro del ingreso a distribuir en varios ejercicios asociado, bajo la consideración de que la transferencia de los derechos de emisión a las empresas, sin contrapartida, supone una subvención por parte de la Administración a las empresas (materializada a través de la recepción de los derechos transferidos) de unos costes que estaban externalizados y que se internalizan en el nuevo marco jurídico aprobado”*. Esta consideración como inmovilizado inmaterial, que es la correspondiente a la legalidad contable vigente en 2015, ha sido modificada en dos ocasiones hasta la fecha suponiendo primero una reclasificación de los derechos de emisión de Inmovilizado intangible como Existencias y después como Activo Financiero.

Así pues, la contabilización procedente para este tipo de activos era en 2015, en definitiva, la correspondiente al inmovilizado intangible, subgrupo 20 del PGC y su incorporación en contabilidad debe tener como contrapartida las cuentas de ingresos afectos al patrimonio, subgrupo 13 del PGC, que por cierto tiene por denominación la de *“Subvenciones, donaciones y ajustes de valor”*.

De hecho, así lo realizó la interesada que dio de alta estos derechos en la cuenta 207000 asignando las cantidades que para cada año le correspondían conforme al Acuerdo de Consejo de ministros de fecha 13 de noviembre de 2013, contabilizando para el año 2013 por este concepto la cantidad de 2.469.168 euros, 1.851.823 euros para el año 2014, y 2.469.168 euros para el año 2015 respectivamente, en todos los casos contra una cuenta del Subgrupo 13, concretamente la 130001 *“Subvención de Capital por Derechos de Emisión de CO2”*, como hemos visto.

Tras haberse producido el consumo de aquellos permisos de emisión que requería su producción, en 2015 se procedió a la venta de 72.000 permisos por una cantidad total de 553.680 euros, que son los que constituyen el objeto de la controversia, puesto que como hemos señalado la interesada considera que al haber sido la adquisición de los mismos gratuita, es la totalidad de esa cantidad la que constituye renta de esa operación y la que debe servir como base para el disfrute de la exención por reinversión del artículo 36 de la LFIS derivada de la operación, mientras que la Inspección considera que la renta susceptible de disfrutar de la referida exención es menor puesto que, tal y como hemos visto, los derechos, pese a ser adquiridos gratuitamente tienen un valor en contabilidad, el valor razonable, el cual ha de ser tenido en cuenta para la determinación de la renta susceptible de acogerse a la exención.

Veamos cuales fueron en concreto las operaciones de contabilización llevadas a cabo por la interesada de las referidas operaciones, tanto de adquisición como de transmisión de los referidos derechos.

Así, en primer lugar, tal y como hemos afirmado se contabilizó en la cuenta contable 207000 *“Derechos de Emisión de CO2”* los derechos asignados gratuitamente por el valor de mercado a fecha de asignación en los

términos señalados para cada año en el Informe Ampliatorio al cual nos remitimos, tomando como contrapartida la cuenta contable 130001 “*Subvención de Capital por Derechos de Emisión de CO2*”.

Por otro lado, tal y como consta en el expediente, en el momento de producirse la transmisión de derechos cuyo tratamiento fiscal a efectos del disfrute de la exención por reinversión del artículo 36 de la LFIS motiva la controversia, la interesada, que consideró a los derechos de emisión asignados cada uno de los años como bienes intercambiables entre sí y con valores homogéneos a efectos fiscales, dio de baja en contabilidad los mismos aplicando el método de asignación de valor generalmente aceptado en la normativa contable del precio medio ponderado, de acuerdo con el cual, el valor contable de los derechos transmitidos y dados de baja ascendió a 452.556,72 euros.

De acuerdo con todo lo anterior, en lo referente a la forma de contabilización de los Derechos de emisión de gases de efecto invernadero por parte del interesado, tal y como consta la Diligencia suscrita con fecha 22 de marzo de 2018 por el Actuario y el representante de la interesada que consta en el expediente, la interesada utilizó las siguientes cuentas contables: “ 130001 “*Subvención de Capital por Derechos de Emisión de CO2*”, 207000 “*Derechos de Emisión de CO2*”, 529000 “*Provisiones a corto plazo por Derechos de Emisión de CO2*”, 658000 “*Gastos por emisión de gases de CO2*”, 746001 “*Subvención por Derechos de Emisión de CO2 transferida al resultado del ejercicio*” y 770000 “*Beneficios procedentes del inmovilizado intangible*”. En este sentido, empero, resulta oportuno aclarar que la baja en contabilidad de los derechos de emisión transmitidos fue saldada mediante abono correspondiente con cargo a la cuenta 130001 “ *Subvenciones de Capital por Derechos de Emisión CO2*”, lo cual, ya podemos adelantar que constituye un movimiento contable incompatible, aunque no el único, desde luego, con la doctrina emanada del ICAC sobre la contabilización de este tipo de derechos de emisión contenida en las Resoluciones anteriormente transcritas. A esta cuestión de la contabilización de la operación objeto de controversia por parte de la interesada nos referiremos más en detalle posteriormente.

Por otro lado, ya en el plano tributario, en su autoliquidación de 2015, la interesada con base en el artículo 36 de la LFIS, realizó un ajuste negativo a su resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto al acogerse a la exención por reinversión consignada en el referido artículo por importe de 587.853,00 euros comprometiéndose a reinvertir el importe de dichas transmisiones en un plazo determinado. De dicho importe, 553.680,00 euros corresponden al precio de venta de los 72.000 derechos de emisión de gases de efecto invernadero objeto de controversia.

Pues bien, como hemos afirmado anteriormente, es precisamente en la forma de contabilización de esa operación de transmisión en lo que estriba la discrepancia entre la posición mantenida por la reclamante y la de la Inspección de Tributos, la cual no podemos sino compartir.

Y es que, como hemos adelantado, este Tribunal coincide con la Inspección de Tributos en que el importe de la renta obtenida en la transmisión onerosa del elemento patrimonial del inmovilizado intangible que fundamenta el disfrute de la exención no es el total del importe de la transmisión, sino la diferencia entre el valor de transmisión (553.680,00 euros) y el valor contable de los elementos transmitidos que fueron adquiridos gratuitamente (452.556,72 euros), lo cual arroja una renta real de la operación de 101.123,18 euros tal y como señala la Resolución atacada.

En efecto, tal y como bien afirma el Informe Ampliatorio, la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, remite a efectos contables de este tipo de operaciones a lo dispuesto en la Norma de Valoración sobre Subvenciones.

Por su parte, la Norma Cuarta de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, aplicable a los elementos del inmovilizado intangible, establece que “*el resultado de la enajenación vendrá determinado por la diferencia entre el importe de transmisión de los elementos patrimoniales transmitidos y su valor contable*” mientras que, como hemos visto, en el Apartado Primero de su Norma Tercera la referida Resolución, afirma que el activo deberá reflejarse por su valor razonable.

El concepto de “valor contable” al que acabamos de referirnos, por su parte, se encuentra definido en el precitado apartado 6 del Marco Conceptual del PGC actualmente vigente, el cual se refiere al mismo como: “*el importe neto por el que un activo se encuentra registrado en balance una vez deducida su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado*”.

En este caso tal y como hemos afirmado en repetidas ocasiones a lo largo de la presente Resolución, de acuerdo con lo establecido en la normativa contable, los derechos de emisión se encontraban registrados en

balance por su valor razonable, es decir, habiendo un mercado organizado para este tipo de derechos, su valor de mercado.

En otro orden de cosas, véase además que, tal y como también señala el Informe Ampliatorio, de acuerdo con el punto 1.2.1 del apartado 8 de la anteriormente transcrita Norma Sexta de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, la cual contiene normas sobre *Valoración posterior* del inmovilizado, entre ellos el intangible, en este caso, al no encontrarse los derechos de emisión sometidos a un proceso de depreciación sistemático por su funcionamiento, uso o disfrute, tienen carácter no amortizable, sin perjuicio de otras correcciones valorativas por deterioro necesarias cuando el valor contable supere a su importe recuperable, situación que no ha acontecido en este caso.

Del mismo modo debe tenerse en cuenta que el Apartado 1.3 de la Norma de Registro y Valoración 18º del vigente PGC que regula los *“Criterios de imputación a resultados”* de los ingresos directamente imputados al patrimonio neto en la cuenta de pérdidas y ganancias (es el caso de las Subvenciones Oficiales de capital y por tanto de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero) establece en su apartado c) que los mismos se imputarán a PyG como ingresos del ejercicio cuando se produzca su transmisión previéndose para estas situaciones la cuenta contable 746 *“Subvenciones de capital transferidos al resultado del ejercicio”* cuya contrapartida será un cargo en la Cuenta contable 130 *“Subvenciones oficiales de capital”*.

Pues bien, tal y como afirmamos que haríamos anteriormente, recuperemos ahora nuestro argumento al respecto de que en la transmisión derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la que deriva la controversia que nos ocupa pueden distinguirse claramente dos rentas de naturaleza claramente diferente.

En primer lugar, la renta derivada del ingreso a distribuir en varios ejercicios que en sí mismo constituye la adquisición de unos derechos adquiridos en forma gratuita pero que tienen evidentemente un valor de mercado. Esta asignación de derechos, y en ello coincidimos con el criterio de la Inspección de Tributos, tiene desde un punto de vista naturaleza contable una evidente naturaleza de subvención de capital, debiendo por tanto contabilizarse la misma tomando como contrapartida el valor razonable de los derechos de emisión adquiridos y llevando a resultados los ingresos a distribuir en varios ejercicios que esa subvención implica en cada año de vida de los mismos o, como es este el caso, en el momento de su transmisión. En este sentido sorprende la contradicción de la interesada que parece negar esa naturaleza subvencional del ingreso a distribuir en varios ejercicios a la par que consigna estos en la cuenta 130001 *“Subvención de Capital por Derechos De emisión de CO2”*, naturaleza que incluso confirma en su Memoria Anual de Cuentas de 2015. Por otro lado, decir que el argumento de la interesada en el sentido de que la cuenta que debe servir para contabilizar el ingreso no es una cuenta de subvención de capital sino una cuenta de ingresos imputables al patrimonio carece de sentido puesto que conforme al vigente PGC este tipo de cuentas son cuentas de del grupo 9 que deben saldarse al final del ejercicio contra la cuenta que corresponda de los Subgrupos 130 131 o 132 que son cuentas que en tanto en cuanto constituyen ingresos no devengados disminuyen el patrimonio neto de la mercantil. En este caso, habida cuenta de la naturaleza del ingreso, lo correcto era que el saldo se produjera contra cuentas del grupo 130, es decir *“Subvenciones, Donaciones y Ajustes de Valor”* tal y como de hecho, volvemos a repetirlo, hizo la propia interesada. Esta fórmula de contabilización es la que, como se extrae a partir de la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013, se establece desde este organismo en relación con la periodificación de los ingresos a distribuir en varios ejercicios provenientes de Derechos de Emisión de CO2, que remite a estos efectos a lo dispuesto en el PGC para las Subvenciones oficiales de Capital. Por lo tanto, el argumento de la interesada de que la Inspección se hubiera apartado e de la postura mantenida por el ICAC no resulta cierto y debe ser rechazado.

Sin embargo, véase que esta renta derivada de la periodificación de esos ingresos a distribuir en varios ejercicios- ya sea la ordinaria, de carácter anual, como la derivada de la transmisión a terceros de los derechos a los que aquellos corresponden- pese a que en efecto es consecuencia y tiene su origen en la citada transmisión, sin embargo no se genera en sí misma, es decir de forma directa, con la operación de transmisión de los mismos sino que tiene su origen en la llevanza a resultados, es decir a la cuenta 129 Pérdidas y Ganancias (PyG), de unos ingresos que ya se poseían, lo cual hace que, como bien afirma la Resolución impugnada, en modo alguno puede considerarse menor importe del precio de adquisición del inmovilizado intangible y por tanto no pueda tenerse en cuenta a efectos de la exención por reinversión tal y como se pretende.

Y por otro lado tenemos la operación transmisión de los derechos de emisión de CO2 en sí misma, que motiva un movimiento contable en la que los referidos derechos deben ser dados de baja con abono a la cuenta 207000 por su valor razonable pero no con cargo a la cuenta contable 130001 *“Subvención de Capital por Derechos de emisión de CO2”*, tal y como erróneamente realizó la interesada, sino con cargo correspondiente en las cuentas de Tesorería que corresponda y en la cual la cuenta 770000 *“Beneficios procedentes del inmovilizado intangible”* tiene que recoger exclusivamente el beneficio contable de la

operación, es decir la diferencia entre lo percibido y el valor contable del bien que genera ese beneficio, en este caso los derechos de emisión transmitidos- que, tal y como hemos visto anteriormente, quedará determinado por el valor de alta en contabilidad de los derechos transmitidos a valor razonable menos las provisiones por deterioro de valor que pudieran existir, al no existir amortizaciones acumuladas por no ser un bien amortizable- y sin que, como hemos afirmado anteriormente, el importe de la subvención pendiente de llevar a resultados correspondiente a los derechos transmitidos pueda considerarse en ningún caso menor importe del precio de adquisición del inmovilizado intangible.

Por tanto, y no existiendo como hemos afirmado anteriormente a este respecto diferencias ni temporales ni permanentes entre el tratamiento fiscal y contable de esta operación, coincidimos con la Inspección de Tributos en que el importe de la subvención contabilizada en la cuenta contable 130001 "*Subvención de Capital por Derechos de emisión de CO2*" imputada a resultados de 2015 con motivo de la transmisión de los Derechos de Emisión realizada, que alcanza la cantidad de 452.556,72 euros, no puede considerarse parte de la renta obtenida en la operación de transmisión a terceros de 72.000 derechos de emisión de gases de efecto invernadero a efectos de la exención pretendida. Esta circunstancia impide cuantificar el montante total de renta exenta con base en la exención por reinversión del artículo el artículo 36 de la LFIS en la cantidad de 553.680,00 euros, tal y como pretende la interesada, debiendo por el contrario quedar esta reducida a la cantidad de 101.123,28 euros, resultante de sustraer de los 553.680 euros percibidos por la operación de transmisión, los 452.556,72 euros correspondientes al valor en libros de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero transmitidos y que por tanto fueron dados de baja en la contabilidad de la interesada.

En definitiva, entendemos ajustado a derecho el criterio de la Inspección de Tributos cuando de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados y con lo establecido en los artículos 13.3 y 36 de la LFIS, considera improcedente el ajuste negativo al resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto en los términos en que lo realizó la interesada, lo cual nos lleva a la confirmación íntegra de lo actuado.

En este sentido, y para concluir con esta cuestión, quiere incidirse en lo afirmado en reiteradas ocasiones por la Inspección de Tributos a lo largo del expediente en el sentido de que la contabilización propuesta por el actuario coincide plenamente con la opinión de sectores muy autorizados de la doctrina tributaria y contable, sin que a ello entendamos oponible el argumento de la interesada de que el tratamiento contable y fiscal dado a la operación objeto de controversia fuera correcto por el mero hecho de haber obtenido la conformidad de la Auditoría de Cuentas en 2015 pueda servir en modo alguno para sustentar sus tesis.

Por último, procede afirmar que tampoco podemos compartir el argumento de la reclamante de que la Inspección de Tributos haya decidido no sancionar con base en la existencia de una interpretación razonable de la norma implique una contradicción con la exigencia de regularización practicada. En efecto, debe tenerse en cuenta que la Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013 no establecía ninguna forma de contabilización específica para este tipo de operaciones, remitiéndose sin más, tal y como hemos visto, al tratamiento de las Subvenciones. Esta circunstancia, unida al carácter particular y, si bien sólo hasta cierto punto, novedoso del comercio de este tipo de derechos (el régimen de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y su correspondiente mercado de negociación vieron la luz ya en 2005) podría servir para amparar la inexistencia de dolo o culpa en la conducta de la interesada y por tanto para entender improcedente la incoación de un procedimiento sancionador, pero evidentemente ello no supone contradicción alguna con lo actuado ni constituye argumento válido para negar corrección de la regularización efectuada.

En consecuencia, este Tribunal resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la representación de la compañía mercantil AAA, S.A., contra Resolución del Director del Servicio de Inspección de fecha 6 de noviembre de 2018 que resuelve procedimiento de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2015, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Y para que conste y quede unida al expediente de referencia, expido la presente certificación en Pamplona, a 22 de noviembre de 2019.