

Universidad Cardenal Herrera-CEU

Departamento de Derecho Público



**Impuesto sobre Sociedades y medio
ambiente: especial referencia a las
deducciones por inversiones
medioambientales**

TESIS DOCTORAL

Presentada por:

José María Cobos Gómez

Dirigida por:

Dr. José Vicente Pedraza Bochons

Dr. Iñaki Bilbao Estrada

VALENCIA

2014

INDICE

ABREVIATURAS.....	7
INTRODUCCIÓN.....	9
PRIMERA PARTE. BENEFICIOS FISCALES AMBIENTALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	21
1. EL MEDIO AMBIENTE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	23
1.1 NATURALEZA Y ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	23
1.2 LA INTRODUCCIÓN DE LA VARIABLE AMBIENTAL EN LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	26
1.3 EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL MARCO DE LA REFORMA FISCAL VERDE...	34
1.4 LA FUNCIÓN EXTRAFISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	55
2. BENEFICIOS FISCALES AMBIENTALES	79
2.1 LOS BENEFICIOS FISCALES AMBIENTALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ..	79
2.1.1 <i>El concepto de beneficio fiscal.....</i>	79
2.1.2 <i>Los beneficios fiscales ambientales</i>	90
2.2 FUNDAMENTOS DE LOS BENEFICIOS FISCALES AMBIENTALES	101
2.2.1 <i>Consideraciones desde la perspectiva jurídica: los principios de capacidad económica, de igualdad y de generalidad.....</i>	101
2.2.2 <i>Consideraciones desde la perspectiva económica y hacendística: el principio de neutralidad y de competitividad</i>	127
2.2.3 <i>Los beneficios fiscales ambientales desde la perspectiva presupuestaria</i>	149
2.2.4 <i>Los beneficios fiscales ambientales, el principio “quien contamina paga” y el principio de prevención.....</i>	154
2.2.5 <i>Los beneficios fiscales ambientales y su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado.....</i>	163
2.2.6 <i>Los beneficios fiscales ambientales en el marco de la responsabilidad social empresarial.....</i>	188
3. INCENTIVOS A LAS INVERSIONES AMBIENTALES EN LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	205
3.1 LA INCIDENCIA DE LOS ASPECTOS AMBIENTALES EN EL RESULTADO CONTABLE	206
3.2 LA AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS MEDIOAMBIENTALES	215
3.2.1 <i>La amortización contable y fiscal de los activos ambientales</i>	215
3.2.2 <i>La libertad de amortización</i>	219
3.2.3 <i>La libertad de amortización en la Ley de Protección del Ambiente Atmosférico</i>	222
3.2.4 <i>Limitaciones de la libertad de amortización.....</i>	230

3.3 REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE AL DESTINAR LOS BENEFICIOS A DETERMINADAS INVERSIONES AMBIENTALES	234
3.3.1 <i>La Reserva para Inversiones en Canarias</i>	237
3.3.2 <i>Régimen fiscal especial de la minería</i>	257
3.3.3 <i>Régimen fiscal especial de la investigación y explotación de hidrocarburos</i>	259
3.3.4 <i>Comunidades titulares de montes vecinales en mano común</i>	262
3.4 LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS COMO MEDIDA DE POLÍTICA AMBIENTAL	267
3.5 TIPO DE GRAVAMEN Y BONIFICACIONES POR ACTIVIDADES AMBIENTALES.....	274
3.5.1 <i>Tipos reducidos por actividades favorables al medio ambiente</i>	274
3.5.2 <i>Bonificaciones por actividades ambientales</i>	278
3.6 LAS DEDUCCIONES COMO INCENTIVO PARA LAS INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES	280
3.6.1 <i>Las deducciones como incentivo a la inversión</i>	280
3.6.2 <i>Deducciones por inversiones medioambientales</i>	286
3.6.3 <i>Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios</i>	289
3.6.4 <i>Deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica</i>	293
3.6.5 <i>La deducción por inversiones en bienes del Patrimonio Histórico Español: la vertiente cultural del medio ambiente y su posible extensión a la protección del patrimonio natural y la biodiversidad</i>	299

SEGUNDA PARTE. LAS DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES305

4. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LAS DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES307

4.1 DEDUCCIÓN POR ACTIVOS FIJOS NUEVOS EN LA LEY DE ORDENACIÓN DEL SISTEMA ELÉCTRICO NACIONAL	307
4.2 LA REDACCIÓN ORIGINAL DE LA LIS	310
4.3 EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LAS DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES	314
4.3.1 <i>Nacimiento y consolidación de las deducciones por inversiones medioambientales (1997-1999)</i>	315
4.3.2 <i>Desarrollo de las deducciones por inversiones medioambientales (2000-2006)</i>	319
4.3.3 <i>Crisis de las deducciones por inversiones medioambientales (2007-2009)</i> ...	333
4.3.4 <i>La luz al final del túnel</i>	346
4.3.5 <i>La recuperación de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente. La Ley de Economía Sostenible (2011-?)</i>	357
4.3.6 <i>Valoración de la recuperación de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente por la Ley de Economía Sostenible</i>	366

4.3.7	<i>Cuestiones temporales derivadas de la aprobación de la Ley de Economía Sostenible</i>	376
4.4	ESQUEMA-RESUMEN DE LAS DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES	388
5.	AMBITO SUBJETIVO Y OBJETIVO DE LA DEDUCCIÓN	391
5.1	ELEMENTOS PERSONALES DE LA DEDUCCIÓN	391
5.1.1	<i>Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades</i>	391
5.1.2	<i>Sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes</i>	397
5.1.3	<i>Sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</i>	398
5.1.4	<i>Entidades en régimen de atribución de rentas</i>	404
5.2	INVERSIONES REALIZADAS EN ELEMENTOS PATRIMONIALES DEL INMOVILIZADO MATERIAL	406
5.2.1	<i>Inversiones y gastos ambientales</i>	406
5.2.2	<i>Inversiones en elementos del inmovilizado material</i>	418
5.2.3	<i>Reflejo contable</i>	430
5.2.4	<i>Supuesto específico de contratos de arrendamiento financiero y contratos de renting</i>	432
5.2.5	<i>Activos nuevos o usados</i>	442
5.2.6	<i>Localización de las inversiones</i>	443
5.3	CONSISTENTES EN INSTALACIONES	445
5.3.1	<i>Interpretación gramatical</i>	446
5.3.2	<i>Interpretación derivada de la normativa contable y fiscal a efectos de amortizaciones</i>	448
5.3.3	<i>Interpretación derivada de la normativa ambiental</i>	452
5.3.4	<i>Aproximación administrativa y jurisprudencial</i>	453
5.3.5	<i>Posición del TEAC y nuestra posición</i>	458
5.3.6	<i>Terrenos</i>	460
5.3.7	<i>Ampliaciones y mejoras</i>	461
5.4	DESTINADOS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE	463
5.4.1	<i>Definición de medio ambiente</i>	464
5.4.2	<i>Destino de la inversión a la protección ambiental. Afectación parcial o exclusiva</i>	474
5.4.3	<i>Objeto específico ambiental</i>	478
5.5	QUE TENGAN POR OBJETO DETERMINADAS FINALIDADES AMBIENTALES	481
5.5.1	<i>Evitar o reducir la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales</i>	485
5.5.2	<i>Evitar o reducir la contaminación de las aguas superficiales, subterráneas y marinas</i>	509
5.5.3	<i>Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de los residuos industriales propios</i>	519
5.5.4	<i>Otros vectores ambientales y propuestas de ampliación del ámbito de la deducción</i>	548

6.	REQUISITOS AMBIENTALES DE LA DEDUCCIÓN.....	565
6.1	REALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES PARA LA MEJORA DE LAS EXIGENCIAS ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVA AMBIENTAL.....	565
6.1.1	<i>La mejora (y no el mero cumplimiento) de la normativa ambiental.....</i>	565
6.1.2	<i>La exigencia de que se viniera cumpliendo la normativa ambiental....</i>	570
6.1.3	<i>La normativa ambiental.....</i>	572
6.2	REALIZACIÓN DE LA INVERSIÓN EN EJECUCIÓN DE PLANES, PROGRAMAS, CONVENIOS O ACUERDOS APROBADOS O CELEBRADOS CON LA ADMINISTRACIÓN COMPETENTE EN MATERIA AMBIENTAL.....	575
6.2.1	<i>La “Administración competente” en materia ambiental.....</i>	576
6.2.2	<i>Los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente.....</i>	582
6.3	LA CONVALIDACIÓN DE LA INVERSIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN AMBIENTAL ..	605
6.3.1	<i>La certificación de convalidación de la inversión medioambiental</i>	605
6.3.2	<i>La solicitud de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental.....</i>	614
6.3.3	<i>La tasa por obtención de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental.....</i>	620
6.3.4	<i>La tramitación de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental.....</i>	625
6.3.5	<i>La emisión de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental.....</i>	625
6.3.6	<i>La ausencia de certificación de convalidación de la inversión medioambiental y la aplicación provisional de la deducción.....</i>	627
6.3.7	<i>La ausencia de certificación de convalidación de la inversión medioambiental y el efecto del silencio administrativo</i>	631
6.3.8	<i>La denegación expresa o presunta de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental.....</i>	635
6.3.9	<i>Efectos de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental.....</i>	639
7.	CÁLCULO Y APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN	645
7.1	ASPECTOS TEMPORALES: MOMENTO DE REALIZACIÓN DE LA INVERSIÓN.....	645
7.2	CÁLCULO DE LA DEDUCCIÓN.....	650
7.2.1	<i>Base de la deducción.....</i>	650
7.2.2	<i>Exclusión de las subvenciones concedidas para financiar las inversiones</i>	660
7.2.3	<i>Tipo y límite de la deducción</i>	672
7.3	MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN Y DE LOS NIVELES DE PROTECCIÓN.....	681
7.3.1	<i>Mantenimiento de la inversión.....</i>	681
7.3.2	<i>Mantenimiento de los niveles de protección ambiental</i>	685
7.4	OBLIGACIONES FORMALES Y CONTABLES.....	689
7.4.1	<i>No es necesario el reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria</i>	689
7.4.2	<i>Obligaciones formales específicas.....</i>	690

7.4.3	<i>Obligaciones de información contable</i>	692
7.5	COMPATIBILIDAD CON OTROS INCENTIVOS REGULADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	693
7.5.1	<i>Deducciones</i>	693
7.5.2	<i>Libertad de amortización</i>	697
7.5.3	<i>Incompatibilidad con otros incentivos</i>	697
7.6	CONEXIÓN Y COMPATIBILIDAD CON LOS TRIBUTOS AUTONÓMICOS AMBIENTALES	699
7.6.1	<i>Andalucía</i>	700
7.6.2	<i>Murcia</i>	705
7.6.3	<i>Aragón</i>	707
7.6.4	<i>Canarias</i>	713
7.7	LA SOLUCIÓN DE LOS TERRITORIOS FORALES VASCOS. EL LISTADO VASCO DE TECNOLOGÍAS LIMPIAS	715
	CONCLUSIONES	719
	BIBLIOGRAFÍA	737

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración
CE	Constitución Española de 1978
DGT	Dirección General de Tributos
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIS	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LES	Ley 2/2011, de 5 marzo, de Economía Sostenible
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NPGC	Nuevo Plan General de Contabilidad

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PGC	Plan General de Contabilidad
RIC	Reserva para Inversiones en Canarias
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio
RSE	Responsabilidad Social Empresarial
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

INTRODUCCIÓN

Medio Ambiente y Empresa son conceptos que tradicionalmente se han entendido como contrapuestos. Esta tensión tiene su origen en el aparente enfrentamiento entre el objetivo tradicional de la Empresa de maximizar el beneficio y los efectos que sus actividades pueden producir sobre el Medio Ambiente, con el riesgo de que incluso el desarrollo de la propia actividad pueda llegar a realizarse a costa de la producción de daños, más o menos graves, sobre su entorno. Sin embargo, resulta innecesario señalar que la introducción del componente ambiental en los más diversos sectores de la sociedad adquiere cada vez un carácter más relevante, dada la persistente situación de deterioro del medio ambiente. En efecto, la creciente preocupación por el cambio climático, la escasez de un recurso tan vital como el agua, la conservación de las diferentes especies animales y vegetales, el disfrute de los paisajes, espacios y recursos naturales,..., junto con el irrefrenable incremento de las actuaciones humanas, intencionadas o no, tendentes a la desestabilización de nuestro medio natural, han despertado la inquietud de los ciudadanos, empresas, gobiernos y organismos de todo tipo y ámbito, en definitiva, de amplios sectores de nuestra sociedad.

Si bien se puede señalar la Carta Seattle, dirigida en 1885 por el Jefe indio Noah Seattle al Presidente de los Estados Unidos de América, como una de las manifestaciones de esta preocupación, quizás por su emotividad (expresión tan ajena normalmente al Derecho Tributario), lo cierto es que el principal apogeo de esta preocupación no tuvo lugar hasta finales de la década de los años sesenta del siglo XX, reconociéndose la necesidad de buscar un modelo de desarrollo que, permitiendo el crecimiento económico y social, garantizase asimismo la renovación de los recursos naturales y no comprometiese su disfrute o utilización por las generaciones futuras, germen del concepto de desarrollo sostenible tan utilizado en la actualidad.

Hoy en día podemos considerar que la confrontación Medio Ambiente-Empresa se encuentra, en alguna medida, conceptualmente superada, fruto de la concienciación colectiva sobre la necesidad de proteger nuestro entorno, el avance en la introducción de la preocupación ambiental en los órganos de dirección empresariales y la presión de los diferentes grupos de interés (clientes, trabajadores, asociaciones ecologistas, administraciones,...). Todas estas circunstancias han llevado a que las empresas introduzcan los factores ambientales y sociales en sus procesos de toma de decisiones, junto con las variables de carácter puramente económico. Con todo, en la práctica sigue siendo necesaria una labor de la Administración para orientar o dirigir el comportamiento de los distintos agentes económicos, de forma que en el desarrollo de sus actividades y en su toma de decisiones consideren de forma adecuada los impactos ambientales y se adopten las medidas necesarias para prevenir los de carácter negativo y, en el peor de los casos, repararlos.

Al objeto de corregir dichos desequilibrios, y a la vista tanto de la insuficiencia de los mecanismos de mercado como de la carencia, en ocasiones, de voluntad individual de los agentes económicos, se ha acudido a diversos instrumentos de intervención de orden jurídico, ya sean estos de carácter civil, penal o, principalmente, administrativo (licencias, autorizaciones, sanciones administrativas). Asimismo, junto a los mecanismos tradicionales de intervención administrativa (conocidos en el ámbito anglosajón como «command and order»), viene desarrollándose en los últimos años la utilización de instrumentos económicos, pudiendo ponerse como ejemplo los sistemas de depósito reembolsable, los sistemas integrados de gestión de residuos, los mercados de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, las ayudas financieras y las medidas tributarias ambientales. En relación con estas últimas, lo cierto es que, al igual que hace unos años el Derecho Ambiental tuvo un desarrollo expansivo, cada vez mayor número de voces hacen hincapié en la conveniencia de profundizar en medidas de corte tributario para incentivar a las empresas a un comportamiento medioambientalmente más correcto.

Es en este contexto en el que puede decirse que nació la Fiscalidad Ambiental como objeto de estudio autónomo, pero multidisciplinar, dado que la aproximación a esta cuestión debe ser realizada desde el punto de vista jurídico, económico y ambiental. En efecto, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional, “el carácter complejo y multidisciplinario que tienen las cuestiones relativas al medio ambiente hacen que éstas afecten a los más variados sectores del ordenamiento jurídico” (Sentencia 64/1982, de 11 de noviembre). Esta disciplina analiza la viabilidad de la utilización de los instrumentos fiscales para fomentar el comportamiento ambiental más correcto por parte de los contribuyentes, ya sean personas jurídicas o personas físicas, y bajo la premisa de que cada uno ha de responder de los daños que provoca sobre el bien común y colectivo “medio ambiente” (principio quien contamina paga). En este sentido, siguiendo el Preámbulo de la Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos de la Comunidad de Madrid, el tributo puede ser un instrumento eficaz en la lucha contra la degradación del medio ambiente en tanto en cuanto puede, sobre la base del principio clásico de “quien contamina paga”, desincentivar conductas perjudiciales para el entorno y, al contrario, fomentar e incentivar otras más acordes con la racional utilización de los recursos.

Así, partiendo de la idea, anteriormente expuesta, de que una parte significativa de los daños ambientales viene provocada por la actividad empresarial, se ha propuesto la creación de nuevas figuras tributarias, normalmente con la forma jurídica de impuestos, que graven aquellas actividades empresariales ambientalmente más agresivas (por ejemplo, la imposición de instalaciones que dañen el medio ambiente) o determinados efectos medioambientales producidos por su actividad (por ejemplo, las emisiones a la atmósfera o las aguas, la producción de residuos o los impactos paisajísticos). La experiencia en España de este tipo de figuras ha sido, cuando menos, incompleta, dado que este tipo de tributos no se ha caracterizado en muchas ocasiones precisamente por su finalidad ambiental, sino que se han acentuado sus propósitos recaudatorios, encontrándonos así, a menudo, ante figuras de confusa definición, que no

incorporan elemento ambiental alguno en su configuración o lo hacen de forma muy difusa, limitándose a afectar la recaudación obtenida a determinadas finalidades de protección ambiental.

La utilización de medidas provenientes del ámbito tributario para corregir el impacto perjudicial sobre el medio ambiente producido por los agentes económicos, pese a su actualidad, no es una propuesta novedosa. Antes al contrario, la referencia más mencionada por la doctrina económica como antecedente de este tipo de instrumentos es la obra de Pigou, “La Economía del Bienestar”, publicada en 1920, en la que ya se proponía la utilización de impuestos con esta finalidad (de ahí que habitualmente se defina a los impuestos medioambientales como “impuestos pigouvianos”) y que fue el origen del posterior debate que derivó en los trabajos de Coase sobre análisis económico del Derecho, como, por ejemplo, “El Problema del Coste Social”, publicado en 1960, fundamento teórico de los actuales mercados de derechos de emisión.

Sin embargo, ha recibido una menor atención, posiblemente por considerarse como una solución menos ambiciosa y mediática (en una sociedad donde, ha de reconocerse, los mensajes claros, como la creación de un impuesto ambiental, pueden tener un mayor calado), la utilización de las figuras tributarias actualmente existentes, que en su origen no fueron diseñadas para la protección del medio ambiente, sino como instrumento con una mera finalidad recaudatoria para hacer frente a los gastos públicos, gravando distintas manifestaciones clásicas de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo). Este es el caso del Impuesto sobre Sociedades y queremos centrar nuestro estudio particularmente en el mismo, como tributo angular de la fiscalidad empresarial, en el que algunos de sus principales elementos estructurales (determinación de la base imponible y deducciones en la cuota para incentivar determinadas actividades) son de directa o cuasidirecta aplicación para las actividades económicas desarrolladas por las personas físicas, aun cuando estas últimas estén gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por tanto, el objeto de esta investigación jurídica es la posibilidad de incorporar la variable ambiental al Impuesto sobre Sociedades, en particular mediante la utilización de beneficios fiscales para promover el cambio de conducta de las empresas hacia el medio ambiente.

El interés por el estudio del Impuesto sobre Sociedades como instrumento para la protección del medio ambiente es triple. En primer lugar, porque la introducción de aspectos ambientales en un tributo de corte principalmente empresarial y recaudatorio transmite un mensaje claro de que las consideraciones ambientales han de imbuir toda la actividad empresarial. Como hemos apuntado, las empresas no son entes ajenos al entorno en el que desarrollan su actividad y una forma sencilla de reforzar este mensaje es la introducción de las variables ambientales en el tributo que por excelencia grava la actividad empresarial, de la misma forma que los factores ambientales se han ido introduciendo en la contabilidad, en la información de carácter financiero y en otros ámbitos jurídicos.

En segundo lugar, y conexas con la idea anterior, porque es posible que al desligar de forma absoluta el Impuesto sobre Sociedades de las variables ambientales nos encontremos con que los criterios establecidos para gravar la actividad empresarial no tengan en cuenta los posibles efectos perniciosos para el medio ambiente e, incluso, pudieran promoverlos, sin, como es evidente, perseguir esta finalidad. El Impuesto sobre Sociedades, como hemos señalado, es un tributo eminentemente recaudatorio, pero que asimismo se ha utilizado como un importante instrumento de política y desarrollo económico. Ahora bien, si no considerara los impactos ambientales de dicho desarrollo, podrían alentarse, sin pretenderlo, conductas perjudiciales para el medio ambiente.

En tercer lugar, el Impuesto sobre Sociedades, con una finalidad, insistimos, principalmente recaudatoria, es un potente instrumento para desarrollar la función extrafiscal que la Ley General Tributaria atribuye a los tributos, especialmente, por lo que aquí nos interesa, para el fomento de la realización de inversiones

medioambientales, atenuando la carga tributaria para aquellas empresas que desarrollen su actividad de la forma que tenga menor incidencia negativa sobre el medio ambiente, asumiendo compromisos ambientales que vayan más allá de las meras exigencias de la legislación vigente.

Por todo ello, abordamos nuestro estudio analizando si el “reverdecimiento” o la “ambientalización” de nuestro sistema tributario y, en particular, de los impuestos directos sobre la renta, es un útil instrumento para incentivar de forma positiva el desarrollo de una actividad empresarial que tome en consideración no sólo las variables económicas, sino también las variables ambientales y sociales, engarzándose así con las medidas para promover la Responsabilidad Social Empresarial.

Con esta finalidad, estudiaremos si la “ambientalización” del Impuesto sobre Sociedades puede lograrse por medio de la introducción de incentivos fiscales y su compatibilidad con el principio económico de neutralidad fiscal y de los principios jurídicos de capacidad económica, generalidad e igualdad tributaria.

En este ámbito, tienen especial relevancia las deducciones por inversiones medioambientales, existentes en el Impuesto sobre Sociedades desde el ejercicio 1997 y a las que prestaremos especial atención. Pese a que han transcurrido más de quince años desde su implantación en España, estas deducciones se han caracterizado por su compleja interpretación y aplicación, complejidad que deriva de su carácter interdisciplinar, al confluir materias aparentemente tan distantes como son, por una parte, el Derecho Tributario y el Derecho Contable y, por otra, el Derecho Ambiental.

Para alcanzar los anteriores objetivos, este trabajo se divide en dos partes, estructuradas de forma que, como primer paso, se aborda el papel que el Impuesto sobre Sociedades puede desarrollar en la protección fiscal del medio ambiente y, en la segunda parte, nos centramos en el principal incentivo fiscal actualmente

vigente: la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente.

La primera parte se divide en tres capítulos, en los que, partiendo de la naturaleza directa y personal del Impuesto sobre Sociedades, estudiaremos en qué medida contempla el medio ambiente para graduar la carga tributaria y si es un tributo susceptible de “ambientalizarse” mediante la introducción de variables ambientales en las distintas fases de su esquema de liquidación. Este estudio se hace necesario atendiendo a la estrecha y bidireccional relación entre el medio ambiente y la empresa y el papel central que ocupa el Impuesto sobre Sociedades en el sistema de tributación empresarial.

Dicho análisis nos conducirá inevitablemente al papel que la “ambientalización” del Impuesto sobre Sociedades puede ocupar en una reforma fiscal verde, esto es, una reforma del sistema tributario en la que se produzca una sustitución de tributos distorsionantes sobre el capital y el empleo por tributos ambientales, llevando a la práctica las teorías económicas sobre el doble dividendo. Tendremos ocasión de observar que, desde un punto de vista conceptual y práctico, la introducción de una reforma fiscal verde “pura” en España se enfrenta a importantes obstáculos, por lo que un primer paso para avanzar en este ámbito es precisamente la revisión medioambiental del Impuesto sobre Sociedades, ya sea mediante la eliminación o adecuación de aquellos elementos insertos en su estructura que afectan negativamente al medio ambiente o, por el contrario, la potenciación de los instrumentos dirigidos a incrementar o mejorar el nivel de protección ambiental y, particularmente, las inversiones medioambientales.

Evidentemente, la “ambientalización” de dicho tributo no sería posible sin la previa aceptación de que el Impuesto sobre Sociedades, además de instrumento público para allegar recursos que permita sufragar los gastos públicos, puede asumir la función extrafiscal que la Ley General Tributaria atribuye al tributo; cuestión que nos llevará a analizar el contenido y fundamento de esta función

extrafiscal, la forma en que se puede insertar en la estructura del Impuesto sobre Sociedades y la posibilidad de incorporar elementos ambientales con la finalidad de incidir en el comportamiento ambiental de las empresas.

Si se admite la posibilidad de que el tributo y, en particular, el Impuesto sobre Sociedades sirva a la protección ambiental, hemos señalado con anterioridad que el legislador puede optar por dos opciones: la introducción de gravámenes ambientales o la introducción de beneficios fiscales ambientales. A estos últimos y, en particular, como indica su título, a afrontar los fundamentos de los beneficios fiscales ambientales que se puedan insertar en la estructura de dicho tributo directo, dedicaremos el segundo capítulo, en el que abordaremos distintas cuestiones que pivotarán sobre tres pilares centrales. En primer lugar, el concepto de beneficio fiscal y de beneficio fiscal ambiental. En segundo lugar, las consideraciones que desde la perspectiva jurídica, económica, presupuestaria, ambiental y comunitaria pueden limitar la utilización del instrumento del incentivo fiscal ambiental como consecuencia de la aplicación de los distintos principios que, desde estas perspectivas, inspiran y condicionan el sistema tributario español: los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad; los principios de neutralidad y competitividad; los principios de “quien contamina paga” y de prevención; y los principios comunitarios que tienen por objeto evitar la competencia desleal mediante el control de las ayudas estatales. Por último, el tercer pilar que se analizará será el engarce de los beneficios fiscales ambientales con las medidas para fomentar la responsabilidad social empresarial y, en particular, la idoneidad de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente a este fin, al encontrarse este incentivo fiscal directamente relacionado con la asunción voluntaria por parte de las empresas de una actitud positiva hacia el medio ambiente que vaya más allá de las exigencias de la normativa ambiental.

Afrontadas estas cuestiones, en el tercer capítulo de este trabajo se analiza cómo se pueden utilizar los distintos elementos estructurales del Impuesto sobre

Sociedades para incentivar las inversiones medioambientales y el estado actual en la regulación de este tributo. Para ello, partiremos del Derecho positivo, constatando que, a pesar de las escasas referencias ambientales que la normativa del Impuesto sobre Sociedades hace al medio ambiente, contiene numerosas medidas que de una u otra manera pueden tener incidencia sobre el mismo y otras, que con la necesaria adaptación/flexibilización, podrían convertirse en interesantes instrumentos fiscales ambientales. Para ello, siguiendo el análisis clásico del Impuesto sobre Sociedades, desgranaremos las distintas partidas del esquema liquidatorio, partiendo del propio resultado contable y continuando con las distintas normas fiscales que regulan tanto la determinación de la base imponible como de la cuota del impuesto y pueden utilizarse para fomentar las inversiones medioambientales. Este análisis se ha ilustrado, en la medida de lo posible, con la interpretación que, de las distintas variables ambientales que contiene este impuesto, han realizado la Dirección General de Tributos, los Tribunales económico-administrativos y los Tribunales de Justicia.

En la segunda parte de este trabajo nos centramos en el principal incentivo fiscal ambiental previsto en el Impuesto sobre Sociedades: las deducciones por inversiones medioambientales. Para ello, iniciamos nuestro estudio con un capítulo introductorio, el número cuatro, en el que se analizarán los antecedentes de este beneficio, su evolución normativa hasta la actualidad y la valoración que de su recuperación por la Ley de Economía Sostenible ha de realizarse, lo que nos permitirá sentar las bases para afrontar en los siguientes capítulos de esta investigación el análisis específico de este complejo instrumento tributario-ambiental. Decimos complejo puesto que, a pesar de constar de un único artículo legal, el artículo 39 del TRLIS, del que únicamente se encuentran en vigor dos apartados en la actualidad (el primero, que regula la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente, y el cuarto, que excluye las subvenciones de la base de la deducción), su farragosa redacción ha multiplicado las dudas en su aplicación, como ponen de manifiesto las distintas interpretaciones

que desde la perspectiva doctrinal, administrativa y jurisprudencial se vienen realizando de dicho precepto.

Como tendremos ocasión de observar, esta deducción ha tenido una azarosa evolución legislativa desde su introducción con efectos desde el ejercicio 1997 hasta su recuperación por la Ley de Economía Sostenible, lo cual tiene una incidencia sobre las decisiones de inversión de los agentes económicos y la efectividad de este incentivo. Asimismo, la interpretación restrictiva que en ocasiones realiza la Administración tributaria de estos incentivos puede suponer una limitación para su efectiva aplicación.

El trabajo se circunscribe, para acotar su extensión, al beneficio fiscal ambiental actualmente vigente, esto es, a la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente y, por tanto, no se profundiza en las otras dos deducciones medioambientales (por la adquisición de vehículos poco contaminantes y por inversiones en energías renovables) que han quedado derogadas, no sin polémica, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011, sin perjuicio de la necesaria mención a las mismas al analizar la evolución legislativo de estos incentivos, la valoración de su desaparición y el análisis que se realiza de aquellos aspectos que pudieran tener incidencia en el beneficio fiscal que pervive.

Dicho análisis se aborda en los capítulos cinco, seis y siete, dedicados al análisis de los ámbitos objetivo y subjetivo de la deducción, los requisitos ambientales exigidos para disfrutar de la misma y las normas previstas para su aplicación, respectivamente. Especialmente problemática, como veremos, resulta la delimitación de las inversiones ambientales acogibles a la deducción, como consecuencia de su insuficiente delimitación y, en particular, de la exigencia de requisitos ambientales que no se encuentran adecuadamente definidos ni respecto de los cuales se han realizado las oportunas remisiones a la normativa ambiental. Por otra parte, a la vista de la aproximación vectorial al fenómeno ambiental, que

resta eficacia a la protección integral del medio ambiente, realizaremos diversas propuestas para la mejora del alcance del incentivo fiscal atendiendo a las cuestiones que requieren una intervención ambiental más urgente en la actualidad.

Para el desarrollo de este trabajo nos guiaremos por el método de la lógica jurídica y de la hermenéutica y se combinará el estudio del derecho positivo con el de las referencias doctrinales que constituye la base de este trabajo de investigación y cuyo análisis previo nos ha permitido conocer el estado actual de la cuestión. En este caso, podemos constatar la ausencia de un cuerpo de referencias bibliográficas que, de una forma global, analicen la utilización del Impuesto sobre Sociedades como instrumento de protección ambiental, puesto que la mayoría de las aproximaciones se han realizado, en unos casos, de forma muy general y, en otros, de forma parcial, siendo esta área la que la investigación en la que se inserta el presente trabajo pretende cubrir.

Especial atención prestaremos a la interpretación administrativa y jurisprudencial de las normas analizadas, la cual nos permitirá tomar el pulso a las preocupaciones tanto de la empresa como de la Administración tributaria sobre estas cuestiones. Por medio del análisis de la doctrina de la Dirección General de Tributos accedemos, de una forma actualizada, a las preocupaciones empresariales, que llevan a los contribuyentes a formular consultas tributarias solicitando la aclaración de las habitual y lamentablemente oscuras normas fiscales, al objeto de evitar futuros conflictos con la Administración tributaria al aplicar dichas normas. Por su parte, el análisis jurisprudencial nos pone frente a los conflictos ya planteados, si bien, también hemos de lamentar, con un considerable retraso en su solución, dada la lentitud que caracteriza a la jurisdicción contencioso-administrativa por la sobrecarga de trabajo.

A través de este análisis esperamos dar respuesta a cuestiones tales como si el Impuesto sobre Sociedades es un tributo con potencialidad para actuar ante los problemas ambientales, el encuadre de los beneficios fiscales ambientales en

nuestro marco jurídico, las variables ambientales que se incorporan o son susceptibles de incorporación en la estructura del Impuesto sobre Sociedades y la viabilidad de las deducciones por inversiones medioambientales, como ejemplo paradigmático de incentivo fiscal ambiental en la tributación directa, así como las múltiples dudas que se han suscitado a raíz de la aplicación de este instrumento fiscal.

**PRIMERA PARTE. BENEFICIOS FISCALES AMBIENTALES EN EL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

1. EL MEDIO AMBIENTE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1 Naturaleza y estructura del Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades, tal y como se define en el artículo 1 del TRLIS, es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta obtenida por las entidades jurídicas¹, constituyendo el complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el marco de un sistema tributario sobre la renta, y que, a pesar de las controversias en el ámbito teórico, se ha erigido como un tributo fundamental en un sistema fiscal moderno².

Por tanto, en primer lugar, y aunque pueda parecer una obviedad, hemos de destacar que se trata de un “tributo”³, definiéndose los tributos en el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria⁴ como ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con un fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos y un fin adicional de servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución⁵. De las distintas categorías

¹ Lo que precisamente, en palabras de Snape, lo hace tan inusual, al ser el único de los principales impuestos cuyos sujetos pasivos no son, o al menos de forma obvia, criaturas de carne y hueso, Snape, John, *The Political Economy of Corporation Tax. Theory, Values and Law Reform*, Hart Publishing, Oxford, 2011, pág. 7.

² Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº 82-83, 1997, pág. 117.

³ Rubio Guerrero, Juan José, “Introducción: Principios impositivos. Naturaleza y características tributarias. Ámbito espacial. Hecho imponible”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2^a Edición, 2010, pág. 49.

⁴ Siendo la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria la primera por la que se introduce en nuestro ordenamiento jurídico un concepto legal de tributo, Garrido Moral, Manuel, “Artículo 2. Concepto, fines y clases de tributos”, en Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, Juan Manuel (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 92.

⁵ Sin ser este el lugar para analizar el concepto jurídico de tributo, simplemente queremos llamar la atención, siguiendo a Herrera Molina, sobre el hecho de que el mismo no se encuentra definido en la Constitución, por lo que es preciso acudir a la doctrina del Tribunal Constitucional, conforme a la cual

tradicionales de tributos que recoge el artículo 2.2 de la Ley General Tributaria, el gravamen que aquí analizamos se configura como un “impuesto”, esto es, un tributo exigido sin contraprestación (a diferencias de las tasas y contribuciones especiales)⁶ cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente, en este caso, la obtención de rentas por las personas jurídicas.

En segundo lugar, de la definición que el artículo 1 del TRLIS realiza del Impuesto sobre Sociedades, son dos las características que definen la naturaleza de este tributo y que ahora nos interesa destacar:

- De una parte, su carácter directo, al gravar una manifestación directa de capacidad económica, la obtención de renta, no existiendo un mecanismo de traslación jurídica a otras personas⁷. Por tanto, en la medida en que las

este concepto se caracteriza como una prestación patrimonial coactiva, percibida por un ente público, con una finalidad financiera que no excluye fines extrafiscales, cuyo análisis ha llevado a esta autor a concluir que el concepto jurídico de tributo carece de auténtica relevancia jurídica, siendo su única utilidad la de contribuir a delimitar el concepto constitucional de impuesto, Herrera Molina, Pedro Manuel, “La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional de tributo»”, Quincena Fiscal, nº 2, 2004 (versión electrónica), págs. 2 y 15. Sobre la evolución doctrinal del concepto de tributo, véase Ferreiro Lapatza, José Juan, “La definición de tributo”, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, nº 3, diciembre de 1997, para quien, de las distintas características que definen al tributo, únicamente una es significativa: “la que requiere que la prestación debida en virtud de la obligación establecida por la Ley consiste, precisamente, en un dar y en un dar una suma de dinero”, pág. 168. Por su parte, Varona Alabern señala que “jurídicamente se puede definir el tributo como una obligación ex lege de entregar una suma de dinero al ente público destinada a financiar el gasto público”, Varona Alabern, Juan Enrique, “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”, Revista Española de Derecho Financiero, nº 135, 2007 (versión electrónica), pág. 2.

⁶ Menéndez Moreno, Alejandro, “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza, jurídica y clasificación”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 396. Como se ha señalado, la ausencia de contraprestación es consecuencia de la ausencia de actividad administrativa alguna de la que nazca la obligación tributaria, naciendo tal obligación como consecuencia de la realización de un hecho que es indicativo de capacidad económica, lo que convierte al impuesto en la categoría tributaria por antonomasia, Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano, Carmelo, Tejerizo López, José M. y Casado Ollero, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 23ª edición, 2012, págs. 70-71.

⁷ Sánchez Galiana, José Antonio, Pallarés Rodríguez, Rosario y Crespo Miegimolle, Miguel, *El Nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 33; Solé Estalella, Jordi “Normas Generales”, en Solé Estalella, Jordi (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades Inteligible*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 37; Rodríguez Varo, Enrique, “Naturaleza y ámbito de aplicación”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2008, pág. 58; Rubio

variables ambientales afecten a la determinación de la renta obtenida por la sociedad, como así veremos que es, podremos entrever la faceta medioambiental del Impuesto sobre Sociedades.

- De otra parte, su naturaleza personal, puesto que se configura en torno a la obtención de la renta por una persona⁸, en este caso las entidades jurídicas, y dicha naturaleza es la que precisamente permite adecuar el tributo, en la medida de lo posible, a las características de los contribuyentes⁹, tomando en consideración, por ejemplo, la integración de criterios medioambientales en la actividad de la empresa¹⁰.

Dicho objetivo se alcanza desde el año 1996¹¹ mediante la aplicación, con carácter general, de un régimen de estimación directa, consistente en corregir el resultado

Guerrero, Juan José, “Introducción: Principios impositivos...”, *op. cit.*, pág. 49; Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 4ª Edición, 2004, pág. 328; Colmenar Valdés, Salvador, “Naturaleza y ámbito espacial de aplicación del Impuesto sobre Sociedades”, en Sanfrutos Gambín, Eduardo (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 167-168. No obstante, este último autor advierte que, al menos en parte, se recupera el impuesto a través del proceso de formación de los precios, lo que pone en duda la naturaleza directa de este impuesto.

⁸ Sánchez Galiana, José Antonio, Pallarés Rodríguez, Rosario y Crespo Miegimolle, Miguel, *El Nuevo Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 33. Ahora bien, como aclaran Sanz Gadea y Rodríguez Varo, esto no significa que este tributo pueda calificarse como un impuesto subjetivo, en el sentido de que el gravamen se determine en función de las circunstancias personales y familiares, como ocurre en el IRPF, las cuales no pueden concurrir en las personas jurídicas, Rodríguez Varo, Enrique, “Naturaleza y ámbito de aplicación”, *op. cit.*, pág. 58; Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...*, Tomo I, *op. cit.*, pág. 328.

⁹ Entre dichas circunstancias personales, como señala Rubio Guerrero, se encuentran las de índole económica, que permiten la utilización de los beneficios fiscales previstos legalmente, ya sean exenciones, bonificaciones o deducciones de la cuota discrecionales en función de la voluntad del contribuyente, Rubio Guerrero, Juan José, “Introducción: Principios impositivos...”, *op. cit.*, pág. 50. En el mismo sentido, Colmenar Valdés, Salvador, “Naturaleza y ámbito espacial de aplicación del Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 169.

¹⁰ Así como el volumen de inversiones o de exportaciones, la generación de empleo, el nivel de renta obtenido por la entidad y otras características que pueden incluso permitir la introducción de elementos de progresividad en un impuesto por definición proporcional, Solé Estalella, Jordi “Normas Generales”, *op. cit.*, pág. 37.

¹¹ A juicio de Pozo Villanueva, del contexto internacional se desprendían dos consecuencias que justificaban la reforma realizada en el año 1995: la pérdida de la imagen de España como un territorio atractivo a efectos fiscales y la necesidad de contemplar una reforma global de la fiscalidad empresarial dirigida a reducir la tributación de las rentas de las empresas, Pozo Villanueva, Juan Carlos,

contable¹² por medio una serie de ajustes extracontables derivados de la normativa fiscal (gastos no deducibles, amortizaciones contables con criterios distintos de los fiscales, provisiones no deducibles,...) y, una vez minoradas las bases imponibles negativas pendientes de compensar procedentes de ejercicios anterior, se aplica el tipo de gravamen (con carácter general, del 30%), obteniéndose así la cuota íntegra¹³. Para determinar la cuota a ingresar, deberán minorarse, adicionalmente, las bonificaciones, las deducciones para evitar la doble imposición y las deducciones para incentivar determinadas actividades. Esta última minoración es la que, de forma más clara, puede contemplar elementos para la protección del medio ambiente, como es el caso de las deducciones por inversiones medioambientales.

1.2 La introducción de la variable ambiental en la estructura del Impuesto sobre Sociedades

En este sistema básico de tributación, las referencias a la protección del medio ambiente son escasas. De hecho, la redacción original de la LIS no contenía ninguna y únicamente encontramos en la redacción vigente del TRLIS tres

“Aproximación a la reforma del Impuesto sobre Sociedades”, Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura), nº 12-13, 1994-1995, pág. 169.

¹² Como señalan Corona Romero y Bejarano Vázquez, existe una conexión entre la contabilidad y la fiscalidad, legalizada a través del artículo 10.3 del TRLIS, conforme al cual “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”. A la vista de dicho preceptos, estos autores afirman que en la relación contabilidad-fiscalidad “también se puede identificar una relación de carácter operativo, que se pone de manifiesto, entre otros, en el hecho de que la base imponible del impuesto a pagar se calcula normalmente a partir del resultado contable, al tiempo que para registrar el impuesto corriente hay que disponer de los datos fiscales”, Corona Romero, Enrique y Bejarano Vázquez, Virginia, “El Impuesto sobre Sociedades en las cuentas anuales consolidadas”, Partida Doble, nº 229, febrero 2011, págs. 67-68. Sobre esta cuestión profundizaremos con posterioridad.

¹³ Siguiendo a Portillo Navarro, la LIS supuso un cambio importante en la determinación de la base imponible, puesto que se pasó de un impuesto analítico (regulado en la Ley 61/1978), en el que las distintas clases de rentas venían reguladas y determinada su forma de tributación, a un impuesto sintético, en el que la base imponible se determina partiendo del resultado contable corregido por las normas previstas en la misma Ley, Portillo Navarro, María José, “El impuesto sobre sociedades y la reforma contable. Algunas consideraciones”, Gaceta Fiscal, nº 280, 2008 (versión electrónica), pág. 5. Sobre esta cuestión, también profundizaremos con posterioridad.

referencias expresas al medio ambiente: las condiciones de deducibilidad de las provisiones medioambientales (artículo 13.2), las deducciones por inversiones medioambientales (artículo 39) y las condiciones para la concesión del régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje (artículo 128.1)¹⁴. Sin embargo, las variables ambientales pueden incorporarse e identificarse en los distintos elementos estructurales del Impuesto, pudiendo distinguirse las medidas que afecten a los gastos ambientales (deducibilidad del gasto, deducibilidad de las provisiones), a las inversiones ambientales (amortización fiscal de activos, deducciones por inversiones, reducciones por inversiones), al tipo de gravamen (tipos especiales, bonificaciones) y los regímenes especiales en los que se tengan en cuenta, de forma directa o indirecta, las incidencias de la actividad empresarial sobre el medio ambiente¹⁵.

Pese a las escasas referencias que la normativa del Impuesto sobre Sociedades hace al medio ambiente, la relación entre medio ambiente y empresa es incuestionable¹⁶, siendo de carácter bidireccional, pues influye tanto la empresa sobre el medio ambiente como este último sobre la primera¹⁷. Especialmente

¹⁴ Para encontrar otras referencias en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, hemos de acudir a otras leyes, como es el caso de la reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994) o del régimen fiscal de fundaciones e incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002).

¹⁵ Conforme al artículo 47 del TRLIS, son regímenes tributarios especiales los regulados en el Título VIII del TRLIS, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate. Obsérvese que, ante la ambigüedad del término, nos referimos a regímenes especiales en el ámbito fiscal y no en el ámbito administrativo (como pudiera ser el caso del régimen especial de productores de electricidad, que es de carácter administrativo pero no fiscal), Bassas Pérez, Isabel y Hucha Celador, Fernando de la, “El régimen fiscal de los productores de electricidad en régimen especial (energías renovables)”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Energías Renovables*, Volumen II. Aspectos Jurídicos, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 624.

¹⁶ Pudiendo distinguirse dos posiciones principales de las empresas respecto al medio ambiente: prescindir de las variables ambientales o tomarlas en consideración a la hora de fijar sus objetivos y diseñar sus estrategias y políticas, tanto al planificar y presupuestar como al llevar a cabo un control de sus actividades, Fernández Cuesta, Carmen, “Sistema de gestión ambiental en la empresa”, Partida Doble, nº 125, septiembre de 2001, pág. 49

¹⁷ Sin entrar en este caso en los incentivos fiscales para paliar los efectos de las catástrofes naturales, para cuyo análisis nos remitimos a López Espadafor, Carlos María y Ureña López, Antonio Emilio, “La fiscalidad de las empresas ante las catástrofes naturales o desastres medioambientales”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 364, julio de 2013, págs. 1 a 14.

desde el momento en que, atendiendo a las preocupaciones por el desarrollo sostenible¹⁸, es necesaria la integración de la variable ambiental en el proceso de toma de decisiones de la empresa¹⁹, de tal forma que esta no reaccione únicamente para mitigar las consecuencias negativas de sus actividades, como remedio de urgencia, normalmente mediante la adopción de soluciones “final de tubería”, sino atacando las raíces de los efectos perniciosos de su actividad que ponen en peligro la integridad del medio ambiente²⁰.

¹⁸ Como explica Rosembuj, el origen de este concepto se debe a Lester Brown (*Building a sustainable society*, 1981) y fue definitivamente adoptado en 1987 por las Naciones Unidas, a partir del llamado Informe Brundtland, con el título «Nuestro futuro común», haciendo referencia al desarrollo que atiende a las necesidades del presente sin comprometer la posibilidad de que las futuras generaciones atiendan a sus propias necesidades, Rosembuj, Tulio, “El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales”, *Impuestos*, nº 4, 1994, pág. 105.

No obstante, este concepto había sido ya de alguna manera definido por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 64/1982, de 4 de noviembre, en los siguientes términos:

“El art. 45 recoge la preocupación ecológica surgida en las últimas décadas en amplios sectores de opinión que ha plasmado también en numerosos documentos internacionales. En su virtud no puede considerarse como objetivo primordial y excluyente la explotación al máximo de los recursos naturales, el aumento de la producción a toda costa, sino que se ha de armonizar la «utilización racional» de esos recursos con la protección de la naturaleza, todo ello para el mejor desarrollo de la persona y para asegurar una mejor calidad de la vida. Estas consideraciones son aplicables a las industrias extractivas como cualquier otro sector económico y supone, en consecuencia, que no es aceptable la postura del representante del Gobierno, repetida frecuentemente a lo largo de sus alegaciones, de que exista una prioridad absoluta del fomento de la reproducción minera frente a la protección del medio ambiente. Recuérdese también que la «calidad de la vida» que cita el art. 45 y uno de cuyos elementos es la obtención de un medio ambiente adecuado para promoverla está proclamada en el preámbulo de la Constitución y recogida en algún otro artículo como el 129.1. Sin embargo, debe advertirse que la Constitución impone asimismo «el deber de atender al desarrollo de todos los sectores económicos» (art. 130.1), deber al que hace referencia el art. 55.1 del Estatuto de Cataluña. Ese desarrollo es igualmente necesario para lograr aquella mejora. La conclusión que se deduce del examen de los preceptos constitucionales lleva a la necesidad de compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente la protección de ambos bienes constitucionales: el medio ambiente y el desarrollo económico”.

¹⁹ Bureau Veritas Business School y otros, *Auditorías Ambientales*, Fundación Confemetal, Madrid, 3ª edición, 2011, págs. 28-32.

²⁰ “El medio ambiente, tal y como ha sido descrito, es un concepto nacido para reconducir a la unidad los diversos componentes de una realidad en peligro. Si éste no se hubiera presentado resultaría inimaginable su aparición por meras razones teóricas, científicas o filosóficas, ni por tanto jurídicas. Los factores desencadenantes han sido la erosión del suelo, su deforestación y desertización, la contaminación de las aguas marítimas, fluviales y subálveas, así como de la atmósfera por el efecto pernicioso de humos, emanaciones, vertidos y residuos, la extinción de especies enteras o la degeneración de otras y la degradación de la riqueza agrícola, forestal, pecuaria o piscícola, la contaminación acústica y tantas otras manifestaciones que van desde lo simplemente incómodo a lo letal, con una incidencia negativa sobre la

Para ello, es necesario un sistema de gestión ambiental²¹ que permita recabar información sobre los efectos medioambientales de la actividad empresarial e incorporarlos entre aquellos que servirán para la toma de decisiones en todos los ámbitos de la empresa²² orientadas a logro del desarrollo sostenible²³. A este respecto, la sociedad demanda esta actitud de las empresas y las Administraciones, a su vez, buscan la forma de incentivar a dichas empresas para que, preferiblemente de forma voluntaria, implanten políticas medioambientales²⁴. El ordenamiento jurídico, de la misma manera, ha de intervenir (ya sea de forma directa o mediante la implementación de instrumentos de mercado)²⁵ en aquellos casos en que los agentes económicos no son capaces, por sí solos, de alcanzar el

salubridad de la población en la inescindible unidad psicosomática de los individuos” (Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, de 26 de junio de 1995, RTC 1995\102).

²¹ La ISO 14001:2004 Sistemas de gestión ambiental define este concepto como la parte del sistema de gestión de una organización, empleada para desarrollar e implementar su política ambiental y gestionar sus aspectos ambientales. A estos efectos, un sistema de gestión es un grupo de elementos interrelacionados usados para establecer la política y los objetivos y para cumplir estos objetivos, que incluye la estructura de la organización, la planificación de actividades, las responsabilidades, las prácticas, los procedimientos, los procesos y los recursos.

²² Prida Romero, Javier y Pérez de Obanos Suárez, Blanca, “¿Por qué invierten las empresas en medio ambiente?”, *Gestión Ambiental*, nº 4, abril 1999, págs. 17-18 y 23. Señalan estos autores que durante mucho tiempo se ha excluido el medio ambiente de las decisiones de alto nivel de las empresas, las cuales únicamente reconocían los efectos medioambientales cuando se traducían en “costes” que se tenían que “pagar” y, por lo tanto, tenían impacto directo en la cuenta de resultados. De ahí que se haya visto cierto antagonismo entre las empresas, que identificaban en el medio ambiente un freno para sus actividades, y los ciudadanos, que sufrían las consecuencias de los efectos medioambientales de las actividades empresariales.

²³ Siguiendo a Granero Castro y Ferrando Sánchez, la gestión ambiental “es un conjunto de decisiones y actuaciones orientadas al logro del desarrollo sostenible” y “aplicada al nivel empresarial, la gestión ambiental hace referencia a todas las actuaciones que contribuyen a cumplir los requisitos de la legislación medioambiental vigente, a mejorar la protección ambiental y a reducir sus impactos sobre el medio ambiente, al facilitar el control de las actividades, productos y servicios que potencialmente los generan”, Granero Castro, Javier y Ferrando Sánchez, Miguel, *Cómo implantar un sistema de gestión ambiental según la Norma ISO 14001:2004*, Fundación Confemetal, 2ª edición, Madrid, 2007, págs. 12-13.

²⁴ Ramos de la Cruz, Ana María, “Ayudas públicas en materia de medio ambiente”, *Gestión Ambiental*, nº 1, enero 1999, pág. 78.

²⁵ En este contexto, se ha señalado que “la relación Medio Ambiente-Desarrollo es, ante todo y sobre todo una relación esencialmente política y que el Derecho juega respecto a ella el papel de simple instrumento para encauzar, dirigir y hacer efectiva la decisión de base que cada colectividad adopte en orden al problema o problemas que dicha relación plantea”, Fernández, Tomás-Ramón, “Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 24, 1980, pág. 5.

grado de protección ambiental deseada²⁶, si bien esta protección jurídica no será absoluta, pues la sociedad también demanda el desarrollo económico, alcanzándose la compatibilización entre ambas necesidades mediante el concepto de desarrollo sostenible, como respuesta a los excesos anteriores²⁷, para el cual el Derecho sirve como cauce de conciliación²⁸.

Al mismo tiempo, la empresa puede generar un impacto ambiental positivo, especialmente cuando adapta sus procesos productivos mediante modificaciones tecnológicas totales o parciales, normalmente mediante inversiones en equipos o instalaciones independientes, de final de línea, que operan de forma independiente del proceso de producción y están destinados a evitar, reducir o absorber las emisiones contaminantes, o mediante inversiones en equipos integrados en el proceso de producción, cuya finalidad ambiental es parcial, puesto que convive con otras finalidades de seguridad, rentabilidad, productividad, legitimación social, etc.²⁹.

En definitiva, aun cuando el dilema entre crecimiento económico y protección ambiental aún no ha sido resuelto, asistimos, con carácter general, a una integración entre ambos conceptos mediante la incorporación de la variable

²⁶ Álvarez Rendueles pone de manifiesto el “acuerdo relativamente generalizado respecto a que es necesario intervenir en defensa del ambiente, dado que el mercado no asegura por sí solo una calidad ambiental satisfactoria”, si bien “no existe una postura única respecto a cómo se deba intervenir”, sin perjuicio de lo cual atribuye a un papel central a los instrumentos hacendísticos para la mejora de la calidad ambiental, pues el sector público es claramente el llamado a actuar en la solución de este problema”, Álvarez Rendueles, José Ramón, *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, Escuela Nacional de Administración Pública, 1973, págs. 11-12.

²⁷ “No se entiende, pues, la actual preocupación normativa por el medio ambiente, en el plano internacional, comunitario, y en nuestro derecho interno, si no es como una respuesta a la creciente preocupación social por el desarrollo sostenible, que surge tras constatarse los excesos que la anterior despreocupación ambiental había causado en nuestro entorno” (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2012, RJ 2012\8870).

²⁸ Bermúdez Sánchez, Javier, “Criterios de una nueva reglamentación ambiental. A propósito de la regulación económica y el medio ambiente”, *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, nº 198, diciembre de 2002, págs. 112-115.

²⁹ AECA, *Control económico de proyectos para la Sostenibilidad Ambiental*, Documento nº 36, Madrid, 2010, pág. 20.

ambiental en las políticas económicas, potenciándose recíprocamente³⁰. Sin embargo, pese al indudable impacto, positivo o negativo³¹, que la actividad de la empresa tiene sobre su entorno³², el elemento ambiental no parece haber tenido el suficiente reflejo en la estructura del principal tributo que grava la actividad empresarial, el Impuesto sobre Sociedades, siendo este tributo, en palabras de Ons Franco, “donde los beneficios de la protección medioambiental pueden palpase de una manera más tangible dada la inmediata conexión que tienen las empresas con el entorno en el que la vida humana se desarrolla, es decir, con el medio ambiente”³³.

³⁰ Seguimos en este punto a Rodríguez-Chaves Mimbrero, Blanca, “Pago por servicios ambientales (PSA) en el Derecho europeo y en el Derecho interno español. Apuntes sobre su situación actual y perspectivas”, Revista Aranzadi de Derecho Ambiental, nº 24, enero-abril de 2013, pág. 82.

³¹ La Norma Internacional ISO 14001, sobre sistemas de gestión ambiental, define el impacto ambiental como “cualquier cambio en el medio ambiente, ya sea adverso o beneficioso, como resultado total o parcial de los aspectos ambientales de una organización”. En relación con el impacto ambiental empresarial, Betancor Rodríguez resalta que “las empresas son sujetos tanto receptores como promotores de normas jurídicas, en particular, las que regulan las actividades humanas con incidencia o impacto ambiental significativo para proteger la naturaleza; máxime cuando sus actividades económico-empresariales las que tienen un mayor impacto sobre el ambiente”, Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2001, pág. 291.

³² Fernández Cuesta y Cabezas Ares identifican tres variables ambientales de una empresa: (i) los factores naturales de producción (materias primas, combustibles, materiales para mantenimiento, etc., de carácter natural, tanto renovables como no renovables); (ii) las variables de prevención de la contaminación, es decir, de la alteración y degradación de la composición de un medio natural (suelo, agua, atmósfera, flora y fauna) o social, por una modificación cuantitativa de alguno de sus componentes normales o por una modificación cualitativa con la aparición de nuevos elementos; (iii) variables de descontaminación y restauración del entorno vital (natural o social), a fin de eliminar, en la medida de lo posible, los daños ocasionados por la actividad empresarial, Fernández Cuesta, Carmen y Cabezas Ares, Alfredo M., “Unas definiciones polémicas: medio ambiente y gasto ambiental”, *Técnica Contable*, nº 643, julio 2002, pág. 568.

Por su parte, Bureau Veritas Business School resalta que “las empresas repercuten sobre el medio ambiente a lo largo de todo el ciclo de producción, desde la explotación y extracción de materias primas, el consumo de energía y recursos, la generación de residuos y emisiones, hasta la utilización y eliminación de productos por parte de los consumidores”, por lo que “las organizaciones no deben limitarse únicamente al cumplimiento de la legislación medioambiental correspondiente, sino que deben responsabilizarse de sus posibles consecuencias y comprometerse con su entorno y la sociedad”, incluyendo en su política empresarial “la adecuada gestión de los recursos y el control de los aspectos provenientes de su actividad que puedan repercutir en el medio ambiente”, Bureau Veritas Business School y otros, *Auditorías Ambientales*, Fundación Confemetal, Madrid, 3ª edición, 2011, págs. 29-31.

³³ Ons Franco, Enrique, “Notas sobre el sistema fiscal español y los beneficios fiscales medioambientales”, en Villar Mayer, Pollyana y González García, Eusebio (Coord.), *Temas actuales de derecho tributario*, J.M. Bosch Editor, Madrid, 2005 (versión electrónica), pág. 11.

Esta situación se debe a que, como señala Guervós Maíllo, el Impuesto sobre Sociedades, en su origen, no fue configurado considerando las variables medioambientales, sino que su objeto es el beneficio obtenido por la sociedad, con independencia del mayor o menor impacto sobre el medio ambiente de sus distintos elementos, esto es, del origen de los ingresos, la naturaleza de los gastos, la calidad de las actividades realizadas o si la forma de aplicar los bienes influye de forma perjudicial en el medio ambiente³⁴. Por ello, como advierte Baena Aguilar, aun cuando los impuestos directos sobre el beneficio del agente contaminante pudieran parecer la forma más directa de “internalizar” los costes externos, lo cierto es que el daño ecológico no tiene por qué guardar relación alguna con su renta, por lo que, en su opinión, los impuestos que recaen sobre la renta o el patrimonio del agente contaminante son los menos apropiados al fin ecológico, dado que se exigiría sustituir el principio contributivo de estos impuestos (que se refleja en la medición de la base imponible en función de la riqueza) por el principio contaminante (reflejado en una base imponible medida en función de la contaminación)³⁵.

Sin perjuicio de lo anterior, siguiendo a Guervós Maíllo, se pueden considerar en el Impuesto sobre Sociedades diversas alternativas para luchar contra el medio ambiente, como son los regímenes de amortización acelerada para incentivar la instalación de equipos anticontaminantes, la no deducibilidad de la adquisición de

³⁴ Guervós Maíllo, María Angeles, “Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental”, *Dikaion: revista de actualidad jurídica*, nº 5, 1996, pág. 268; Guervós Maíllo, María Angeles, “Medidas fiscales de protección ambiental”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nº 1, abril 1997, pág. 131. En este sentido, Carbajo Vasco destaca la ausencia de elementos estructurales ambientales en el Impuesto sobre Sociedades, ya que la “renta” se base en el beneficio contable, no entrándose para su cálculo en un análisis de la incidencia ecológica (positiva o negativa) de la actividad empresarial, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, págs. 5 y 6.

³⁵ Baena Aguilar, Angel, “Protección impositiva y medio natural”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995, págs. 16-17. En el mismo sentido, Buñuel González considera que la peor opción para fijar la base imponible de un impuesto ecológico es la constituida por los beneficios de la industria contaminante, puesto que no genera ningún incentivo para reducir las emisiones, Buñuel González, Miguel, “Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 57.

productos altamente contaminantes (pesticidas, fertilizantes, componentes radiactivos), la utilización de los incentivos a la reinversión para el fomento de las inversiones ambientales, las deducciones por inversiones en este tipo de activos, las reducciones en base de las dotaciones a fondos de reserva en previsión de costes futuros de reconversión energética y saneamiento, los beneficios en cuota por actividades de reforestación, regeneración de suelos y hábitats o las deducciones por actividades de mecenazgo ecológico³⁶.

En consecuencia, a la vista del potencial efecto que los tributos existentes pueden tener sobre el medio ambiente, Rosembuj destaca la necesidad de una revisión de los principales impuestos del sistemas tributario, y de forma especial el Impuesto sobre Sociedades, tendente a la eliminación de aquellas disposiciones que no estén inclinadas hacia la protección ambiental o puedan incentivar el deterioro ambiental, así como la posible introducción de beneficios fiscales para la protección ambiental, como pueden ser el régimen de amortización acelerada para los activos fijos destinados a la lucha contra la contaminación³⁷. En el mismo sentido, Magadán Díaz y Rivas García han recordado que, entre los objetivos fiscales perseguidos por la reforma fiscal verde, se encuentra la reestructuración de los impuestos vigentes (particularmente, el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF

³⁶ Guervós Maíllo, María Angeles, “Los recargos tributarios autonómicos...”, *op. cit.*, págs. 271-272; Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España”, Hacienda Pública Española, nº 141-142, 1997, pág. 211; Guervós Maíllo, María Angeles, “Medidas fiscales de protección ambiental”, *op. cit.*, pág. 145; Guervós Maíllo, María Angeles, “La tributación ambiental”, en Melgosa Arcos, Fco. Javier (Coord.), *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, pág. 660; Jiménez Hernández, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pág. 114; Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, *La Reforma Fiscal Verde. Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, 1999, pág. 93.

³⁷ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 262 y 264.; Rosembuj, Tulio, “La convergencia entre el Derecho ambiental y el Derecho tributario”, *Quincena Fiscal*, nº 13, julio de 1997, pág. 14; Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, Editorial El Fisco, Barcelona, 2009, pág. 77.

y el IVA), introduciendo reformas puntuales que tenga por objeto “dar un tinte más ambientalista” al sistema fiscal³⁸.

Entre las propuestas internacionales más recientes, cabe señalar, acorde con la importancia que el medio ambiente tiene en el seno de la Unión Europea, la Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), cuya Exposición de Motivos destaca que “la BICCIS es compatible con una nueva concepción de los regímenes fiscales y con el paso a una fiscalidad orientada en mayor medida al crecimiento y a la protección del medio ambiente”³⁹.

1.3 El Impuesto sobre Sociedades en el marco de la Reforma Fiscal Verde

Los anteriores comentarios nos permiten introducir el papel que el Impuesto sobre Sociedades puede jugar en el marco de una reforma fiscal verde, entendida esta como aquella reforma fiscal por la que, mediante nuevos impuestos ambientales⁴⁰, se financian reducciones en otros tributos distorsionantes (sobre las rentas del capital o del trabajo)⁴¹, tal y como y fue sugerido por la Unión Europea en su

³⁸ Magadán Díaz, Marta y Rivas García, Jesús, *Estructura de la Fiscalidad Verde Autonómica*, Septem Ediciones, Oviedo, 2006, pág. 169-170.

³⁹ Sin perjuicio de las críticas que se han realizado por la indefinición de la Propuesta, a lo que, a juicio de Lozano Martínez, contribuye la referencia a la protección ambiental, Martínez Lozano, Juan Miguel, “Los aspectos revisores en el Proyecto de Directiva relativa a BICCIS”, en García-Herrera Blanco, Cristina, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española”. (2.ª Parte): La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 10/2012, pág. 178.

⁴⁰ Se ha apuntado que los impuestos ambientales se diferencian del resto de impuestos en que su objetivo principal es la reducción de los daños ambientales mediante el incremento de los costes de las actividades perjudiciales para el medio ambiente, Markandya, Anil, González-Espinosa, Mikel y Escapa, Marta, “Environmental Fiscal Reform and Unemployment in Spain”, BC3 Working Paper Series, 2012-04, Basque Centre for Climate Change (BC3), Bilbao, abril de 2012, pág. 2.

⁴¹ Rodríguez Méndez, Miguel Enrique, “Reforma fiscal verde y doble dividendo. Una revisión de la evidencia empírica”, Papeles de Trabajo nº 27/02, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág. 7; Rodríguez Méndez, Miguel Enrique, “El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día”, Papeles de Trabajo nº 23/05, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 7. Castillo López ha puesto de manifiesto, en el caso de España, la importancia de que una reforma fiscal no suponga un incremento de la presión fiscal global, sino a una redistribución de las cargas fiscales, reduciendo las que soportan las rentas y el empleo del factor trabajo (contribuyendo al desempleo real) y, en contrapartida, gravando aquellos objetos y

Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo de la Unión Europea (1993). En efecto, en dicho documento se refiere a la posibilidad de reducir las cargas fiscales y sociales de empleadores y empleados para combatir el desempleo y promover el mercado laboral, compensando la pérdida de recaudación con la introducción de tributos ambientales sobre actividades y productos contaminantes, energía o recursos naturales escasos. Es decir, una redistribución⁴² de la carga fiscal, aliviando la carga sobre el trabajo e incrementándola por el uso de recursos naturales⁴³.

Se trataría de una reforma que asociaría de forma plena los cambios tributarios y la protección del medio ambiente⁴⁴, que conjugue diversas medidas (no sólo tributarias) atendiendo a los criterios de desarrollo sostenible y justicia social, de

actividades que ocasionen mayores daños al medio ambiente, Castillo López, José Manuel, *La Reforma Fiscal Ecológica*, Comares, Granada, 1999, pág. 124.

⁴² Este concepto de redistribución ha conducido a lo que se conoce como el principio de neutralidad de la reforma fiscal verde, según el cual la introducción de tributos ambientales no debería conducir al incremento de la recaudación global, sino a una reducción de otros tributos, Adame Martínez, Francisco David, “Los Tributos Ecológicos de las Comunidades Autónomas”, *Estudios Regionales*, nº 37, 1993, pág. 18. Sobre esta cuestión, Gago Rodríguez ha señalado que “en un marco de neutralidad recaudatoria, la imposición ambiental asume la función de contrapesar los cortes realizados en la imposición sobre la renta, incluyendo IRPF, Sociedades y Cotizaciones Sociales. Por lo tanto, existe una estrategia global de reforma fiscal y en ella la imposición ambiental pasa a convertirse en actor principal de los cambios tributarios, asumiendo un papel central en la alteración de los equilibrios impositivos”, siendo este el principal elemento distintivo del modelo de reforma fiscal verde, Gago Rodríguez, Alberto, “Experiencias recientes en el uso de impuestos ambientales y de las reformas fiscales verdes”, en VV.AA., *Economía y desarrollo sostenible: actas del Quinto Congreso de Economía de Navarra*, Gobierno de Navarra, Departamento de Economía y Hacienda, 2004, pág. 31.

⁴³ Growth, competitiveness, employment. The challenges and ways forward into the 21st century, COM (93) 700, 5 de diciembre de 1993, *Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 6/93, en particular, págs. 17, 65, 67, 124, 131, 136-137 y 140-141. La idea de la reforma fiscal verde se ha propugnado en documentos posteriores, como, por ejemplo, el Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas (COM (2007) 140 final) o la Resolución del Parlamento Europeo, de 25 de noviembre de 2010, sobre una nueva estrategia energética para Europa 2011-2020 (2010/2108(INI)), publicada en el *Diario Oficial* de 3 de abril de 2012, la cual “considera, como destacó la Comisión en la Estrategia Europa 2020, que la UE debería desplazar la presión fiscal del trabajo a las actividades perjudiciales para el medio ambiente; anima a la Comisión a que revise la Directiva sobre la fiscalidad de la energía de acuerdo con esto”.

⁴⁴ Subdirección General de Estudios del Sector Exterior, “La reforma fiscal verde: objetivos, logros y aplicación”, *Boletín Económico de ICE*, nº 2717, del 21 de enero al 3 de febrero de 2002, pág. 36.

cara a un “modelo de producción limpia”⁴⁵, y que se ha calificado como “radical”, en el sentido de que la imposición ambiental pase a desempeñar un papel estratégico en el sistema fiscal mediante la incorporación masiva de este tipo de impuestos y recortando los gravámenes sobre la imposición personal, de forma que la referida imposición ambiental deje de ser una “cascada de nuevas figuras que completan el sistema, de manera inconexa, sin un papel preciso y en muchas ocasiones ancladas en la parafiscalidad, para integrarse en él y convertirse en referencia y elemento dinamizador de la política tributaria general”⁴⁶. En definitiva, de lo que se trata es de implantar un sistema tributario bajo principios nuevos y con finalidades diferentes, pues el tradicional ha contribuido a acentuar la destrucción del medio ambiente a través de externalidades negativas y afecta injustamente al capital humano, el cual se ha considerado el medio de producción más ecológico⁴⁷.

La reforma fiscal verde se apoyaría en la teoría económica del doble dividendo enunciada por Pearce, que propugna una reforma fiscal “neutral”, en la que la imposición ambiental reduciría las externalidades ambientales negativas (primer dividendo) y los ingresos fiscales generados por ella permitirían reducir impuestos

⁴⁵ Varela Candamio, Laura y García Álvarez, María Teresa, “La reforma fiscal verde en España: un nuevo impulso fiscal”, Boletín Económico de ICE, nº 3002, del 1 al 15 de diciembre de 2010, pág. 28.

⁴⁶ Alvarez Villamarín, Xosé Carlos, Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “Características de una propuesta de reforma fiscal: la Reforma Fiscal Verde”, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 30, septiembre-diciembre 1997, págs. 6 y 19. Gago Rodríguez y Labandeira Villot distinguen tres generaciones en la evolución internacional de la reforma fiscal verde: una primera generación, en la que el incremento de reducción se dirige a la reducción de la imposición personal sobre la renta (Suecia, Noruega, Holanda, Estonia); una segunda generación, orientada a la reducción de las cotizaciones sociales (Finlandia, República Checa, Reino Unido); y una tercera generación, en la que se flexibiliza la aplicación de la recaudación, destinándose principalmente a la consolidación fiscal (Italia, Suiza), Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “Un nuevo modelo de reforma fiscal para una economía sostenible”, en Alvarez Pelegry, Eloy (Coord.), *Hacia una economía baja en carbono. Experiencia internacionales*, Oikestra – Instituto Vasco de Competitividad, Fundación Deusto, Marcial Pons, Madrid, 2012, págs. 205-207.

⁴⁷ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, págs. 4-5. Esta reforma no sólo trata de impedir que se haga un mal uso de las políticas públicas, incluida la tributaria, en relación con la protección del medio ambiente, sino adaptar los comportamientos sociales de la forma más favorable al medio ambiente, desarrollando una política fiscal que premien las actividades que afecten positivamente al medio ambiente (por medio de beneficios fiscales) y penalice las actuaciones que dañen el medio ambiente (incrementando la carga fiscal).

distorsionantes como los que gravan la renta (doble dividendo)⁴⁸, si bien la realidad de su existencia no ha sido contrastada suficientemente⁴⁹ y parte de la doctrina económica se ha mostrado escéptica sobre el mismo⁵⁰, incluso sobre sus

⁴⁸ Pearce, David, “The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming”, *The Economic Journal*, Vol. 101, nº 407, julio de 1991, pág. 940. Analizando la experiencia de las reformas fiscales verdes, Gago Rodríguez llega a distinguir entre un dividendo fiscal (ganancias de eficiencia derivables de las nuevas reducciones en los tipos máximo), un dividendo ambiental (ganancias de naturaleza estrictamente ambiental derivadas del carácter disuasorio-corrector de los impuestos ambientales) y un dividendo laboral (efecto favorable sobre el empleo como consecuencia de la reducción del coste fiscal del trabajo), Gago Rodríguez, Alberto, “Experiencias recientes en el uso de impuestos ambientales y...”, *op. cit.*, pág. 31.

⁴⁹ Como recuerdan Varela Candamio y García Álvarez, una parte de la doctrina económica pone en duda el cumplimiento del segundo dividendo, considerando que la reforma fiscal verde “puede provocar un aumento de las distorsiones en el mercado pues, al aumentar el precio de los productos, puede generar efectos perversos sobre la inflación y la competitividad internacional”, Varela Candamio, Laura y García Álvarez, María Teresa, “La reforma fiscal verde en España:...”, *op. cit.*, pág. 29. Buñuel González lo explica de la siguiente forma: “El segundo dividendo es objeto de más controversia y se plantea principalmente en dos versiones. La primera es el doble dividendo débil, de acuerdo al cual usar los ingresos de los tributos medioambientales para reducir tributos distorsionadores es mejor que devolver dichos ingresos mediante transferencias neutrales. La segunda es el doble dividendo fuerte, que supone que usar los ingresos de los tributos medioambientales para reducir tributos distorsionadores ocasiona un coste nulo o negativo («exceso de gravamen negativo»”, Buñuel González, Miguel, “Los instrumentos económicos como incentivo a la eficiencia energética”, en Falcón y Tella, Ramón (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, págs. 374-375; Buñuel González, Miguel, “Marco general económico de la tributación medioambiental:...”, *op. cit.*, pág. 49; Buñuel González, Miguel, “Teoría de la imposición ambiental”, en Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier (Dir.), *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 89. La OCDE considera que la hipótesis del doble dividendo débil es en gran parte incontrovertida, siendo más polémica la hipótesis del doble dividendo fuerte, OCDE, *Economía política de los tributos relacionados con el medio ambiente*, Ministerio de Medio Ambiente, 2007, pág. 72.

⁵⁰ “Nuestra conclusión, en lo que se refiere a la existencia de un doble dividendo de una reforma fiscal verde, ha de ser, por tanto, cauta: podría tener tal efecto, pero no es seguro. Que ocurra o no depende tanto del estado inicial del sistema impositivo como de la estructura de la demanda, especialmente en lo que se refiere a los efectos de precios cruzados entre los mercados de bienes limpios y sucios. Se necesitan estudios empíricos para determinar el resultado de reformas de estas características”, Sandmo, Agnar, “Alcance y ámbito de la imposición ambiental”, *Papeles de Economía Española*, nº 125-126, 2010, pág. 298.

efectos sobre la actividad económica⁵¹, sin perjuicio de existir cierto consenso académico sobre su deseabilidad⁵².

La utilización de los instrumentos fiscales ambientales para compensar las reducciones en la tributación directa, siguiendo a Gago Rodríguez, Labandeira Villot y Labeaga Azcona, se podrían diseñar desde una triple variante: la adaptación de las accisas tradicionales al argumento ambiental, la incorporación de nuevos impuestos ambientales “puros” (directamente calculados a partir de las emisiones contaminantes) y la corrección de la imposición directa tradicional para no incentivar comportamientos poco respetuosos con el medio ambiente⁵³, siendo esta última en la que cabría realizar una revisión del Impuesto sobre Sociedades.

En esta misma línea, y de cara a la introducción de tributos ambientales en el sistema tributario, en el marco de una reforma fiscal verde, Rosembuj enuncia cuatro criterios dominantes⁵⁴:

- Es necesario que el tributo ambiental pierda su exotismo a favor de los cánones de justificación legal y legitimidad constitucional que son inherentes a cualquier forma de tributo.

⁵¹ Señala Carbajo Vasco que una auténtica reforma fiscal verde “supone una decisión excesivamente radical y un cambio tan significativo del sistema tributario que los procesos de transición serían complicados, además, de generar importantes incertidumbres sobre su impacto en la actividad económica”, Carbajo Vasco, Domingo, “Cambio climático y tributos. Una reflexión general”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 3/2010, pág. 8.

⁵² Labandeira Villot, Xavier, “El futuro de la imposición ambiental”, *Papeles de Economía Española*, nº 125-126, 2010, pág. 309. Este autor, junto con otros, ha considerado que la evidencia empírica es concluyente, en el sentido de que “una Reforma Fiscal Verde genera con un alto grado de probabilidad un doble dividendo ambiental de signo positivo y, especialmente, un doble dividendo sobre el empleo. Además, no existe una evidencia clara de que los efectos distributivos de este tipo de reformas fiscales sean especialmente adversos”, Labandeira Villot, Xavier, Rodríguez Méndez, Miguel y López Otero, Xiral, “Imposición ambiental y cambio climático”, *Principios: Estudios de Economía Política*, nº 11, 2008, pág. 91.

⁵³ Gago Rodríguez, Alberto, Labandeira Villot, Xavier y Labeaga Azcona, José María, “La reforma fiscal verde: consideraciones para el caso español”, *Hacienda Pública Española*, nº 151, 1999, pág. 18; Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, *La Reforma Fiscal Verde...*, *op. cit.*, pág. 82.

⁵⁴ Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, *op. cit.*, pág. 77.

- Es necesario que el resultado ambiental sea positivo en términos de gestión y recaudación, destacando el daño ambiental, el valor sostenible, en los elementos esenciales del tributo.
- Es necesario que el gasto público ambiental –indivisible y consolidado– se financie con tributos no afectados ni dedicados específicamente a dicha función o asignados exclusivamente a dotaciones de proyectos unidimensionales: el ambiente, como la justicia, la seguridad y la educación, son actividades prestacionales del sector público en su conjunto y de cada ciudadano en particular.
- Es necesario que aquella parte del sistema tributario desvinculada de la propuesta ambiental elimine los estímulos a las actividades que no le son afines e incentive a las que lo son o puedan serlo.

Por lo tanto, podemos deducir que cualquier propuesta de reforma fiscal verde exige una revisión del Impuesto sobre Sociedades. De hecho, el Impuesto sobre Sociedades tiene incidencia en las distintas fases del modelo propuesto de reforma fiscal verde⁵⁵: (i) una primera, consistente en la revisión y limpieza del sistema fiscal anterior, en la que se incluiría la eliminación de las soluciones fiscales tradicionales perjudiciales para el medio ambiente (por ejemplo, sistemas de amortización acelerada, sistemas de apoyo a la reinversión y deducciones por adquisición de equipos que no tengan en cuenta el impacto ambiental de la tecnología aplicada); (ii) la incorporación progresiva de nuevos impuestos ambientales en ámbito de la imposición indirecta; (iii) la incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental, combinando el principio “quien contamina paga”, propio de los impuestos ambientales, con el principio “quien descontamina ingresa”, propio de las subvenciones e incentivos fiscales

⁵⁵ Alvarez Villamarín, Xosé Carlos, Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “Características de una propuesta de reforma fiscal...”, *op. cit.*, págs. 19-20; Gago Rodríguez, Alberto, Labandeira Villot, Xavier y Rodríguez Méndez, Miguel, “La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes”, en Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier (Dirs.), *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 133-140.

(incluyendo sistemas de amortización acelerada para instalaciones industriales de eco-generación y distribución de energía y diversas deducciones ambientales)⁵⁶; y (iv) la incorporación simultánea de sistemas de compensación para los grupos de contribuyentes y sectores industriales más perjudicados, incluyendo incentivos fiscales para inversiones en tecnologías limpias.

Estas consideraciones nos llevan a resaltar que, pese a que es habitual la formulación de las reformas fiscales ecológicas en términos de introducción de nuevos impuestos ambientales, Castillo López⁵⁷ ha señalado que las líneas principales de actuación en una reforma fiscal ecológica en España deberían ser dos:

- La adaptación de los elementos tributarios de las figuras existentes a los fines de protección ecológica, considerando que esta línea presenta como ventaja su eficacia, al no precisar más medios administrativos para su gestión ni conllevar necesariamente un incremento de la presión fiscal global. Consistiría en “una adaptación selectiva de los gastos fiscales a los fines de protección ecológica”, estableciendo una discriminación positiva hacia esta actividad mediante la modificación de los elementos tributarios, en particular, exenciones, deducciones en la base y en la cuota y bonificaciones (exenciones de las actividades destinadas a la protección medioambiental, deducciones de

⁵⁶ Por saneamiento y recuperación de suelos, hábitats, etc.; por la instalación de equipamientos energético-eficientes en casas y edificios (para promotores, constructores y particulares que construyan su propia vivienda); por la adquisición de casas y edificios con las condiciones anteriores; por la adquisición de vehículos eléctricos e híbridos; por la producción de energías renovables (solar, eólica, biomasa y gas generado en depósitos de residuos); por la instalación de equipamientos que permitan la incorporación a la red y la explotación de energías renovables, Gago Rodríguez, Alberto, Labandeira Villot, Xavier y Rodríguez Méndez, Miguel, “La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes”, *op. cit.*, págs. 136.

⁵⁷ Castillo López, José Manuel, *La Reforma Fiscal Ecológica*, *op. cit.*, págs. 125-126. Advierte este autor que “una reforma fiscal ecológica en España tendría que tener presente la Teoría de la Imposición, la realidad del Sistema Tributario, en particular, la Administración Tributaria, los niveles de cumplimiento tributario y el sentimiento del contribuyente y, finalmente, las restricciones institucionales que afecten a su desarrollo, señaladamente las debidas a los marcos comunitarios y autonómicos. Pero, en todo caso, con la finalidad de evitar desviaciones de la finalidad principal perseguida, la reforma fiscal ecológica tiene que estar inspirada no en la profundización del principio constitucional de capacidad de pago, sino en la dirección del beneficio o coste”.

las inversiones destinadas a disminuir la contaminación o las cantidades destinadas a la investigación y desarrollo en tecnologías y procedimientos limpios, amortizaciones aceleradas para estos equipos, etc.).

- La creación de nuevos tributos ecológicos, opción en relación con la cual, si bien es la que más posibilidades técnicas tiene, existen dificultades institucionales que dificultan su implantación en España.

En este contexto, consideramos relevante destacar, como ha hecho Baena Aguilar, la potencialidad que tiene el sistema tributario actual para incorporar variables ambientales⁵⁸, de forma que una reforma fiscal ecológica no tiene por qué basarse exclusivamente en la introducción de nuevos impuestos ambientales, sino en una adecuada combinación de medidas fiscales de muy diversa índole, en donde consideramos que el Impuesto sobre Sociedades puede jugar un papel relevante⁵⁹.

Así, compartimos con Hidalgo Aguilar que “antes de introducir nuevos impuestos indirectos incentivadores medioambientales, hay que modificar o suprimir las medidas fiscales existentes que ejercen un efecto potencialmente negativo sobre el medio ambiente. Esto es de especial importancia en el caso de los subsidios y las disposiciones fiscales inadecuadas en sectores sensibles para el medio ambiente, tales como la energía, los transportes y la agricultura”, poniendo varios ejemplos que han de examinarse, como pudieran ser las desgravaciones fiscales que fomenten la extensión de las zonas urbanas (por ejemplo, deducción de gastos de

⁵⁸ Baena Aguilar, Angel, “Nuevos Impuestos Ambientales”, Revista de Derecho Financiero y Tributario, nº 241, julio a septiembre de 1996, pág. 569.

⁵⁹ Así se desprende de la Proposición de Ley de ahorro y uso eficiente de la energía presentada por el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural, Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), nº 101-1, de 14 de diciembre de 2012. Conforme a su exposición de motivos, el objetivo de las medidas fiscales introducidas es triple: (i) gravar en mayor medida las actividades más contaminantes, (ii) eliminar ciertos beneficios fiscales ambientalmente injustificables y bonificar las prácticas más sostenibles. Todo ello sin perseguir un incremento de la recaudación total obtenida, sino sobre las vías por las que se obtiene dicha recaudación. Para ello, el primer Título se dedica a la introducción de criterios ambientales en los impuestos ya existentes, como el Impuesto sobre Sociedades, con incidencia importante sobre la recaudación, pero que no fueron concebidos teniendo en cuenta la variable ambiental.

obras), las desgravaciones fiscales que fomenten el empleo de vehículos para acudir al trabajo o la adquisición de vehículos por las empresas como fórmula de retribución en especie, desgravaciones fiscales para plantar árboles que tengan una incidencia negativa sobre los recursos en zonas húmedas, desgravaciones fiscales que fomenten la roturación y el drenaje o desgravaciones fiscales que fomenten la extracción de carbón⁶⁰.

De la misma opinión es Herrera Molina, para quien “la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario debe llevarse a cabo con tanta decisión como cautela, evitando una restricción desproporcionada del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”. Para ello, propone eliminar aquellas medidas que restringen el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica y que, a su vez, fomentan conductas perjudiciales para el medio ambiente (lo que exige la plena deducibilidad de los gastos empresariales dirigidos a favorecer el medio ambiente, aun en los casos en que tengan carácter voluntario, el establecimiento de plazos de amortización adecuados para los bienes de protección ambiental y la supresión de beneficios fiscales que fomenten actividades contaminantes)⁶¹, reorientar más decididamente hacia fines ambientales aquellos tributos ya vigentes cuya justificación es dudosa (como el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o el Impuesto sobre Hidrocarburos), la introducción de elementos ambientales en la estructura de los

⁶⁰ Hidalgo Aguilar, María del Carmen, “Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español”, Cuadernos de Estudios Empresariales, nº 7, 1997, págs. 213-214. En esta línea, Bermejo considera que “es imprescindible para la sostenibilidad realizar una reforma profunda del sistema fiscal actual, porque éste normalmente subvenciona las actividades más insostenibles, y tanto más cuanto más intensas lo sean. Por el contrario, no subsidia las actividades sostenibles o, en el mejor de los casos, lo hace en mucha menor medida. Renuncia asimismo a cobrar los costes externos que tienen dimensión monetaria”, Bermejo, Rodrigo, *Economía Sostenible. Principios, conceptos e instrumentos*, Bakeaz, Bilbao, 2001, págs. 305-306.

⁶¹ A su juicio, las reformas del Impuesto sobre Sociedades realizadas en los años 2006 y 2007 por las que se suprimen los beneficios fiscales, al tiempo que se reduce el tipo de gravamen, y se adapta nuestra normativa mercantil y contable a las normas internacionales de contabilidad, respectivamente, son insuficientes, pues sería necesario tener en cuenta las particularidades de valoración y amortización que caracterizan las inversiones medioambientales, Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga»”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 205.

impuestos “ordinarios” (deducciones, tipos reducidos, etc.) y, finalmente, la introducción de nuevos tributos ambientales, si bien evitándose una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal, pues “la verdadera «reforma fiscal ecológica» debe llevarse a cabo introduciendo el interés ecológico en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos”⁶².

Por todo ello, Fernández Orte⁶³ concluye que la tributación ordinaria puede contribuir a mejorar el medio ambiente, incorporando, con cautela, elementos medioambientales con un propósito incentivador o desincentivador y aboga por una reforma fiscal sosegada apoyada en tres pilares:

- La revisión del sistema tributario actual, para eliminar aquellas normas que fomenten conductas perjudiciales para el medio ambiente⁶⁴ y promocionar aquellas otras que sean beneficiosas para el mismo.

⁶² Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 45-46; Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga»”, *op. cit.*, págs. 205-206. De forma similar, Guervós Maíllo advierte que “el sistema fiscal español no puede ser una superposición de nuevos tributos o catarata de nuevas cargas fiscales”, por lo que, siguiendo el modelo sueco, “la orientación ambiental del sistema tributario debe acompañarse con la disminución, reforma o extinción de algunos impuestos vigentes, de forma que la presión fiscal no aumente”, Guervós Maíllo, María Angeles, “Medidas fiscales de protección ambiental”, *op. cit.*, pág. 136.

Desde la perspectiva sistemática, se han distinguidos dos posibilidades para regular las medidas fiscales ambientales: el diseño de un Código Tributario Ambiental o la introducción de la fiscalidad ambiental en la Ley General Tributaria, Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Intentos de codificación del Derecho tributario ambiental (una aproximación a esta tendencia en los distintos ámbitos territoriales)”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, octubre de 2006, pág. 10.

⁶³ En su opinión, una reforma fiscal verde “suave” es la mejor solución, incidiendo sobre todo en la eliminación del sistema tributario de las normas que sean perjudiciales para el medio ambiente, Fernández Orte, Jaime, *La Tributación Medioambiental. Teoría y Práctica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, págs. 171 y 173.

⁶⁴ La OCDE ha considerado que el punto de partida de una reforma fiscal verde es la corrección sistemática de subsidios e impuestos que son perjudiciales para el medio ambiente, como pueden ser los incentivos fiscales a la industria mineral y forestal, OCDE, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*, OCDE, París, 2001, pág. 34. Sobre las ayudas perjudiciales para el medio ambiente, véase OCDE, *Environmental Harmful subsidies: Policy Issues and Challenges*, OCDE, París, 2003.

- Incentivar las actividades reductoras de la contaminación mediante una cuidadosa selección de exenciones y deducciones.
- La creación de nuevos impuestos medioambientales en aquellas áreas no cubiertas por la tributación ordinaria y que sean especialmente sensibles para la protección del medio ambiente.

Finalmente, consideramos oportuno realizar una referencia al Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas (COM (2007) 140 final), que pretende convertirse en el punto de partida para el examen y el debate sobre el fomento de la utilización de instrumentos de mercado en diversas áreas de la política medioambiental, tanto a nivel comunitario como nacional. La Comisión considera que debe potenciarse la utilización de cada tipo de instrumento de mercado en el ámbito más adecuado, evitando los solapamientos entre instrumentos. En este contexto, el Libro Verde incide en la necesidad de estudiar la posibilidad de abordar alternativas que se están experimentando en algunos Estados miembros:

- La “reforma fiscal verde”, en virtud de la cual se desplazaría la presión fiscal desde los impuestos sobre el trabajo hacia los impuestos sobre actividades que perjudican el medio ambiente.
- La utilización de incentivos fiscales eficaces para fomentar comportamientos ecológicos y facilitar la innovación, la investigación y el desarrollo, lo que supone la eliminación de las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente (bien porque afecten negativamente al medio ambiente o bien porque supongan un obstáculo para la competitividad).

En la práctica, en España nos encontramos lejos de una auténtica reforma fiscal verde⁶⁵, sin perjuicio de la oportunidad que podría existir⁶⁶, dado que apenas se

⁶⁵ Así lo ha constatado Carbajo Vasco, para quien el inacabado debate sobre la reforma fiscal verde que se ha desarrollado en España no ha concluido en ninguna reforma fiscal sería, con la excepción de la

identifican auténticos impuestos ambientales y menos aún una relación directa entre su introducción y la reducción de las cargas fiscales y sociales sobre la renta⁶⁷. Las causas del rechazo a este tipo reforma, siguiendo a Varela Candamio y García Alvarez, se encuentran en “el temor a la pérdida de competitividad de las empresas españolas, los efectos distributivos de los impuestos ambientales, los efectos sobre la inflación y, finalmente, la falta de confianza en la efectividad medioambiental de los impuestos ecológicos, debido a la baja elasticidad de la demanda de los productos energéticos”, por lo que, en la actualidad, la dimensión medioambiental de nuestro sistema tributario se concentra en la introducción de variables ambientales en los tributos ya existentes⁶⁸.

modificación del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte que entró en vigor el 1 de enero de 2008, Carabajo Vasco, Domingo, “Una nota sobre los beneficios fiscales para la protección del medio ambiente en las Haciendas Locales Españolas”, *Tributos Locales*, nº 91, octubre-noviembre 2009, pág. 40.

⁶⁶ Al hilo de la propuesta australiana, se ha destacado que la tercera generación de reforma fiscal verde permite definir un plan global de lucha contra el cambio climático, apoyo a las energías renovables y eficiencia energética, que “promueve cambios fiscales ambientalmente sostenibles, presupuestariamente consolidables, distributivamente neutrales y energéticamente eficientes, en línea con algunos de los principales retos de este país para las próximas décadas”, Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “Un nuevo modelo de reforma fiscal para una economía sostenible”, *op. cit.*, pág. 213. Asimismo, Markandya, González-Eguino y Escapa han analizado los modelos teóricos sobre el doble dividendo en España y sus efectos positivos sobre el desempleo, Markandya, Anil, González-Espinosa, Mikel y Escapa, Marta, “Environmental Fiscal Reform and Unemployment in Spain”, *op. cit.*

⁶⁷ El escaso desarrollo de los tributos ambientales en España conllevó la recomendación de la OCDE, en su estudio “Análisis de los resultados medioambientales. España”, hecho público a finales de 2004, de revisar los impuestos ambientales con el fin de reestructurarlos de modo más favorable para el medio ambiente, tal vez en el contexto de una reforma fiscal que equilibre la carga impositiva sobre la energía y el trabajo, OCDE, *Análisis de los resultados medioambientales. España*, Ministerio de Medio Ambiente, 2004, págs. 27-28.

⁶⁸ Varela Candamio, Laura y García Alvarez, María Teresa, “La reforma fiscal verde en España:...”, *op. cit.*, págs. 32 y 35. Buñuel González también valora que, “en el caso particular de España, las propuestas fiscales de la Comisión Europea se han venido contemplando como un ataque a las posibilidades de crecimiento económico de país”, si bien considera que la redistribución de los ingresos impositivos mediante disminución de otros tributos debería minorar el efecto negativo sobre la competitividad española, la cual además podría atenuarse mediante la introducción gradual del impuesto ambiental, Buñuel González, Miguel, *El Uso de Instrumentos Económicos en la Política del Medio Ambiente*, CES, 1999, pág. 269.

A estas razones podemos añadir la desconfianza que en el sector empresarial generan este tipo de propuestas⁶⁹, bajo el temor de que meramente enmascaren incrementos de la presión fiscal, lo que en cierta manera se ha visto corroborado por el hecho de que la mayor parte de los impuestos pretendidamente ambientales sean autonómicos, en los que parece predominar el efecto recaudatorio sobre los objetivos ambientales (la existencia de estos objetivos es claramente cuestionable en muchos casos)⁷⁰ y que no van acompañados de medida alguna de reducciones de impuestos directos o cotizaciones sociales (ausencia de una reforma fiscal verde).

A la vista de tales dificultades, las dos primeras recomendaciones que realiza Buñuel González para incrementar el éxito de una reforma fiscal verde son combinar el incentivo negativo que representa el tributo sobre actividades contaminantes con incentivos positivos a las actividades reductoras de la

⁶⁹ En este sentido, Dopazo Fraguío ha apuntado la reticencia de los agentes económicos a aceptar nuevas cargas fiscales o parafiscales, Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, Einia, Barcelona, 1995, pág. 56. De forma similar, Buñuel González, alude a las tensiones habituales que se generan en todo proceso de reformas, al afectar más a unos grupos o sectores que a otros, Buñuel González, Miguel, “Marco general económico de la tributación medioambiental:...”, *op. cit.*, pág. 56. No obstante, otros autores han considerado que la reforma fiscal, con el adecuado diseño, es una propuesta sobre la que puede construirse un consenso social razonable, Gago Rodríguez, Alberto, Labandeira Villot, Xavier y Labeaga Azcona, José María, “La reforma fiscal verde: consideraciones para el caso español”, *op. cit.*, pág. 18. Asimismo, Navarro Egea destaca que la experiencia comparada demuestra que los ciudadanos se muestran más receptivos a los impuestos ecológicos que a los impuestos tradicionales, Navarro Egea, Mercedes, “El Canon de Saneamiento de las Aguas Residuales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 278, marzo de 2008, pág. 38.

⁷⁰ Para calificar un impuesto como ecológico, ambiental o verde es necesario que generen un incentivo para cambiar de comportamiento en un sentido determinado por la política ambiental, si bien destacan la importancia de “distinguir entre los tributos que por su diseño concreto tienen un carácter incentivador [...] y aquellos que sólo tienen (se les dé el nombre que se les dé) finalidad recaudatoria, de cobertura de determinados gastos”, Martínez Alier, Joan y Roca Jusmet, Jordi, *Economía Ecológica y Política Ambiental*, Fondo de Cultura Económica, Segunda Edición, México, 2001, pág. 130. En esta misma línea, Delgado Pacheco ha destacado que “cuando estos tributos afectan a un colectivo concreto de contribuyentes y reciben una justificación vinculada a determinados fines extrafiscales, a nuestro juicio, esta justificación ha de cumplir también con los requisitos de veracidad y verificabilidad que ya hemos apuntado. Esto sería especialmente cierto en el caso de los tributos medioambientales, en la medida en la cual bajo esta denominación muchas veces se esconden tributos con un mero fin recaudatorio o de protección regulatoria de ciertos sectores económicos y empresariales”, Delgado Pacheco, Abelardo, “Los tributos sectoriales desde el punto de vista constitucional”, en García-Herrera Blanco, Cristina, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española”*. Justicia en el Diseño del Sistema Tributario Español, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 10/2012, pág. 38.

contaminación mediante una cuidadosa selección de exenciones y deducciones, así como la utilización de incentivos positivos en impuestos tradicionales, proponiendo la introducción de mejoras de carácter medioambiental en tributos estatales ya existentes, como el Impuesto sobre Sociedades⁷¹.

Finalmente, no queremos dejar de advertir que no debemos caer en el error de considerar que los instrumentos fiscales supondrán, por sí solos, la solución a los problemas medioambientales⁷², sino que existe toda una gama de instrumentos jurídicos para la protección ambiental cuya eficacia se comprobará en la medida en que produzca cambios en el consumo o en los modelos de producción, pues en caso de que no logre provocar dichos cambios no podrá producir mejoras ambientales⁷³. El Derecho Ambiental, nos apunta Martín Mateo, aprovecha diversas técnicas jurídicas⁷⁴ procedentes de otros sectores del ordenamiento que,

⁷¹ Las restantes recomendaciones son el establecimiento de los tipos impositivos de los nuevos tributos medioambientales a niveles bajo, pero anunciando su elevación si no se consiguen los objetivos ambientales propuestas; combinar la introducción de impuestos con mecanismos que mitiguen su incidencia sobre las empresas; su aplicación gradual; y la participación e información a los agentes económicos afectados, Buñuel González, Miguel, “Teoría de la imposición ambiental”, *op. cit.*, pág. 94; Buñuel González, Miguel, “Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España en el ámbito estatal”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004, págs. 448-450.

⁷² Advierte López Espadafor que “la protección del medio ambiente no puede justificarlo todo y máxime contra aquello que es muy difícil o casi imposible evitar por ciertos sujetos”, añadiendo que “la forma en que se ha llevado hasta la fecha la vinculación de las ideas de fiscalidad y medio ambiente no ha sido la más correcta, justificando a veces en el fondo en su contrapartida económica actuaciones lesivas al mismo. Es más, la trayectoria pública medioambiental no ha sido nada correcta, intentando con un rápido lavado de imagen corregir grandes errores silenciados en el pasado. Hablamos de una política en materia ambiente errónea no sólo en sede de fiscalidad”, López Espadafor, Carlos María, “Beneficios fiscales y extrafiscalidad: la situación de los biocarburantes en el Impuesto sobre Hidrocarburos”, en Sánchez Galiana, José Antonio (Coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 271 y 273.

⁷³ OCDE, *Economía política de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 16.

⁷⁴ Consideramos acertada la calificación como “jurídicas” de las técnicas de intervención o regulación ambiental, ya que, aunque la doctrina económica ha tratado de distinguir los instrumentos jurídicos, administrativos o regulatorios de los instrumentos económicos o de mercado, esta clasificación, como apunta Bermejo, es engañosa “porque la implantación y funcionamiento de los instrumentos llamados económicos requiere una elevada regulación administrativa, y porque el incumplimiento de muchos instrumentos administrativos determina sanciones económicas. Por estos motivos, es preferible clasificarlos en instrumentos de regulación directa o indirecta”, Bermejo, Rodrigo, *Economía Sostenible. Principios, conceptos e instrumentos*, *op. cit.*, pág. 132.

adaptadas a sus propios objetivos y finalidades, resultan útiles para la protección del medio ambiente, aplicándose “para prevenir conductas no deseables, para reprimir las producidas, para disuadir, estimular o compensar”⁷⁵. Así, Martín Mateo⁷⁶ distingue la coacción y el convenio, las medidas preventivas (autorizaciones, establecimiento de estándares, regulación de las características de las materias primas, homologaciones, imposición de niveles tecnológicos y control de las iniciativas públicas), las medidas represivas (sanciones administrativas o penales), las medidas disuasorias (arbitrios con fines no fiscales), las medidas compensatorias, de carácter preventivo (tributos de carácter finalista destinados a financiar instalaciones que eliminen o atenúen la contaminación) o de naturaleza reparadora (medidas compensatorias), las medidas estimuladoras⁷⁷ y los instrumentos económicos⁷⁸.

⁷⁵ Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977, págs. 88-89; Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, Trivium, Madrid, 1991, pág. 111.

⁷⁶ Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, *op. cit.*, págs. 111-122; Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 103.

⁷⁷ “Estas medidas que no ofrecen mayores singularidades se materializan en tratamientos fiscales favorecedores para las empresas que adopten dispositivos anticontaminantes, en préstamos en mejores condiciones que las que operan en el mercado financiero o en subvenciones a fondo perdido. Constituyen el anverso de las de tipo represivo y suelen aparecer en todos los ordenamientos apoyando los dispositivos preventivos, especialmente cuando se trata de instalaciones ya en funcionamiento, cuya revisión origina costos adicionales para las empresas, que no trascienden a mejoras de la productividad. Un cierto estímulo también para la reconversión de los sistemas productivos o para la instalación inicial de dispositivos anticontaminantes más exigentes, puede ser el otorgamiento de subsidios para exportaciones a otros países menos rigurosos en materia de contaminación, poniendo de esta forma a las empresas nacionales en pie de igualdad frente a las de otras naciones competitivas; sin embargo, tales prácticas implican riesgos de otra índole y posibles desviaciones de los acuerdos anticompetenciales si de hecho no sólo igualan, sino que también potencian la imposición de las empresas exportadoras”, Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, *op. cit.*, pág. 120-121.

⁷⁸ “Estas medidas constituyen un auténtico cajón de sastre donde se engloban acciones públicas que tienen en común el propósito de corregir indirectamente las disfunciones ambientales del sistema de precios sin imponer directamente determinadas conductas. De alguna manera participan, o más bien coinciden, con las medidas estimulatorias o compensatorias ya contempladas, aunque se mencionen aquí de nuevo teniendo en cuenta el actual auge de estas estrategias que intenta superar, o más bien complementar, los controles directos”, Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, *op. cit.*, págs. 121-122.

Si bien es cierto que en relación con los instrumentos fiscales, como instrumentos económicos, existe cierto consenso en la doctrina económica⁷⁹ sobre su mayor eficiencia y flexibilidad frente a los instrumentos de corte más tradicional (regulatorios) y su utilidad para integrar las consideraciones medioambientales en las decisiones económicas, no debe olvidarse que también presentan limitaciones⁸⁰ y que, en todo caso, es precisa una adecuada coordinación y

⁷⁹ No obstante, desde la misma perspectiva económica, Bermejo ha señalado una larga lista de argumentos y realidades contrarios a los impuestos ambientales que explican su excepcionalidad en los sistemas fiscales: la incertidumbre de sus efectos, la no aceptabilidad de la novedad de los impuestos ambientales en tanto no demuestren su superioridad frente a las experimentadas regulaciones, la complejidad y coste de los sistemas de impuestos, la erosión producida por la inflación en la capacidad de mejorar la calidad ambiental, el resentimiento de la competitividad de las empresas en el caso de la implantación de impuestos significativos que no sea generalizada, la reducción de empleo como consecuencia de la pérdida de competitividad, la necesidad de que los impuestos sean altos para tener repercusiones, el mayor impacto sobre las capas más pobres de la población, la existencia de una contradicción entre los objetivos de mejorar la calidad ambiental y recaudar (cuando uno de los factores sube, el otro baja), la injusticia de los impuestos ambientales al constituir un derecho a contaminar y a usar recursos naturales por parte de las personas de rentas altas y repercutirse de forma creciente en los consumidores los incrementos de costes provocados por los impuestos ambientales, el riesgo de que la modificación de precios perseguida por los impuestos resulte una medida en gran parte fallida para cambiar los comportamientos si no se ofrece la posibilidad de utilizar otros productos o servicios de forma sustitutiva y, por último, la falta de acuerdo sobre las repercusiones de la fiscalidad ambiental en el crecimiento y el empleo, Bermejo, Rodrigo, *Economía Sostenible. Principios, conceptos e instrumentos*, op. cit., págs. 143-144.

⁸⁰ De forma más general, Carbajo Vasco se ha pronunciado en el mismo sentido en relación con la utilización de los instrumentos económicos para la política ambiental, señalando las siguientes limitaciones: (i) son accesorios en el marco de una política medioambiental general con objetivos más amplios y finales; (ii) son parciales, pues resuelven un problema, pero pueden no ser válidos para resolver otros; y (iii) son limitados y subordinados, dependiendo de la decisión política relativa a qué problemas se pretenden resolver y en qué grado, Carbajo Vasco, Domingo, “Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 238, 1995, pág. 967.

En el mismo sentido, y en el ámbito comunitario, ha de hacerse una referencia al Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionada (COM (2007) 140 final), el cual recuerda que los instrumentos económicos no son la panacea de todos los problemas, sino que necesitan un marco reglamentario claro y su utilización en combinación con otros instrumentos normativos. Dicho lo cual, la Comisión resalta que, eligiendo el instrumento adecuado y concebido adecuadamente, los instrumentos de mercado ofrecen ciertas ventajas respecto a los instrumentos normativos:

- Permiten fijar correctamente los precios, de forma que estos reflejen los costes ambientales y los actores económicos puedan tomarlos en consideración y modificar su comportamiento.
- Permiten a la industria un mayor grado de flexibilidad para alcanzar los objetivos.
- Inducen a las empresas a introducir innovaciones tecnológicas con el fin de reducir el impacto negativo en el medio ambiente.
- Favorecen el empleo cuando se utilizan en el contexto de la reforma fiscal ambiental.

complementación entre las medidas jurídicas y económicas para la mejor protección del medio ambiente. En efecto, la OCDE, en su informe “La Fiscalidad y el Medio Ambiente. Políticas Complementarias” (1994), concluye que, “en la práctica, la situación actual se caracteriza por el predominio de sistemas mixtos en los cuales los instrumentos económicos se aplican como complemento de las regulaciones directas, los instrumentos económicos y las regulaciones se refuerzan mutuamente”⁸¹.

De forma muy clara lo ha manifestado González Fajardo, advirtiendo que “tanto los defensores a ultranza de los controles directos como los de los sistemas impositivos tienen una perspectiva poco amplia y no valoran adecuadamente los

-
- Evitan distorsiones en el mercado, garantizan que un mismo sector esté sometido a cargas similares en toda la Unión Europea, subsanan posibles efectos negativos sobre la competitividad en la Unión Europea y fortalecen a la Unión Europea a la hora de afrontar la competencia exterior de sus socios comerciales.

Partiendo, pues, de este consenso sobre la mayor eficacia, con carácter general, de los instrumentos de mercado, la experiencia ha demostrado que las medidas fiscales (ya sea en forma de impuestos o de subvenciones) tienen ventajas e inconvenientes respecto a otros instrumentos de mercado. Así, el Libro Verde destaca los siguientes aspectos para su debate:

- Certeza: mientras que los regímenes de permisos negociables proporcionan más certeza en cuanto a la realización de objetivos políticos específicos, los impuestos proporcionan seguridad en relación con el coste o el precio del objetivo político y suelen ser más fáciles de gestionar.
- Generación de ingresos: los impuestos, además de influir en los comportamientos, tienen capacidad de generación de ingresos.
- Procedimiento de adopción: debido al requisito de unanimidad en el ámbito fiscal, las posibilidades de recurrir a los impuestos no son las mismas que para el resto de instrumentos económicos.

⁸¹ OCDE, *La Fiscalidad y el Medio Ambiente*, OCDE-Editiones Mundi-Prensa, París/Madrid, 1994, pág. 16. Esta idea había sido anticipada en un documento anterior, según el cual el “mix” de políticas que en su caso se puedan implementar probablemente contendrán una combinación tanto de instrumentos regulatorios como de instrumentos de mercado, OCDE, *Climate Change. Designing a practical tax system*, OCDE, París, 1992. Esta conclusión se constata asimismo en un posterior informe de 2006, según la cual “en la práctica, es poco frecuente que los tributos relacionados con el medio ambiente se usen en solitario – en un gran número de casos, se aplican uno o más instrumentos normativos, por ejemplo”, si bien advierte que “siempre existe el peligro de que los instrumentos reguladores restrinjan innecesariamente la flexibilidad que un tributo relacionado con el medio ambiente (o un sistema de permisos negociables) pudiera ofrecer a los contaminadores en la búsqueda de las opciones más económicas para afrontar el problema en cuestión”. Para que una combinación de instrumentos sea ambientalmente eficaz y eficiente, la OCDE considera que son necesarios tres pasos: (i) una buena comprensión del problema ambiental a tratar, (ii) una buena comprensión de las conexiones con otras áreas de políticas relacionadas (energética, vivienda, agrícola, transporte, etc.); y (iii) una buena comprensión de las interacciones entre los distintos instrumentos en la combinación, OCDE, *Economía política de los tributos...*, *op. cit.*, págs. 22-23, 164-165 y 181-182.

méritos respectivos de cada alternativa” y que, por tanto, “cada uno de los instrumentos de política ambiental es eficiente en un contexto, y que depende de la situación ambiental el que uno sea preferible a otro”⁸². Compartimos así con Martín Hernanz que “la imposición ecológica no es la panacea que vaya a solucionar los problemas ambientales derivados de la contaminación, sino que debe ser considerada como un instrumento más, complementario del resto de las medidas adoptadas o a adoptar para preservar el medio ambiente”⁸³. Esta idea había sido ya apuntada por Adame Martínez, quien abogaba por la necesidad de combinar instrumentos fiscales y medidas de carácter administrativo, tanto de carácter preventivo como represivo, pues un sistema basado exclusivamente en instrumentos fiscales sería un sistema incompleto y que podría conducir a la conversión de los tributos ecológicos en licencias para contaminar⁸⁴, y reiterada

⁸² González Fajardo, Francisco, “Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos”, Hacienda Pública Española, nº 104, 1987, pág. 164. En el mismo sentido, Bermejo señala que “no existe evidencia empírica de que, en general, los instrumentos económicos sean mejores que los administrativos. Cada tipo resulta mejor en determinadas circunstancias y la mejor solución suele ser una combinación de ambos”, Bermejo, Rodrigo, *Economía Sostenible. Principios, conceptos e instrumentos*, op. cit., pág. 154. Estas ideas habían sido ya enunciadas por Castellano Real, quien tras enumerar las soluciones que normalmente se proponen para el problema ambiental (educación, reglamentación, gravámenes, subvenciones, mercados de derecho de emisión, acuerdos directos e internalización de los efectos externos), señala que todos esos medios están sometidos a una doble regla: ningún medio es el mejor en todos los casos y cualquier medio que sea razonable es el mejor en determinados casos. Es decir, para cada concreto habrá que determinar cuál es el medio más idóneo, cuya elección dependerá de varios criterios (la practicabilidad del medio, su efecto sobre la distribución del bienestar en la sociedad, la eficacia social que reporte el mismo o el conocimiento o ignorancia del coste social de la contaminación y de la utilidad que representa a los causantes de la contaminación al realizarla), Castellano Real, Francisco, “Introducción”, en *Nuevos Impuestos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, págs. 60-61.

⁸³ Martín Hernanz, Juan Manuel, “Las políticas medioambientales y la imposición ecológica”, *Actualidad Tributaria (Compendio)*, 1994, Tomo I, pág. D-500. En el mismo sentido, Pérez Arraiz, advierte que “el sistema tributario no es la panacea a los problemas del medio ambiente, y que en ocasiones la introducción de este tipo de impuestos puede producir efectos negativos y crear distorsiones en el mercado”, Pérez Arraiz, Javier, “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, *Revista de Hacienda Local*, nº 78, 1996, pág. 708.

⁸⁴ Adame Martínez, Francisco David, “Los Tributos Ecológicos de las Comunidades Autónomas”, op. cit., pág. 51. Asimismo, Sánchez Pedroche señala que “los mecanismos de mercado no constituyen un sustituto global a las regulaciones directas, siendo simplemente un complemento”, si bien aclara que los mecanismos económicos incitan a la eficacia y a la innovación, mientras que las regulaciones serían menos exigentes, pues se únicamente exigirían los cambios mínimos necesarios para respetar los límites de emisiones establecidos. Se trata, por tanto, de adoptar ambos tipos de medidas como complemento recíproco, aprovechando las ventajas de cada uno de ellos y contrarrestando mutuamente algunos de sus

por Villar Ezcurra, expresando su “convencimiento de que las medidas tributarias pueden y deben coadyuvar a la consecución de los objetivos generales de las políticas ambientales y en concreto, a la realización de un desarrollo sostenible, lo cual no significa que hayan de asumir la responsabilidad de ser las únicas como si hubieran de ser las salvadoras de todos los problemas”⁸⁵.

Por tanto, este comentario debe servirnos para resaltar que las medidas fiscales, por sí mismas, no tienen por qué ser las más adecuadas para combatir un problema ambiental si no se encuentran adecuadamente diseñadas, previa identificación de las cuestiones ambientales y de los objetivos perseguidos con la medida, y coordinadas con el resto de instrumentos de política ambiental⁸⁶, pues los problemas de la protección del medio ambiente no pueden contemplarse sino desde una perspectiva sistemática⁸⁷, multidisciplinar⁸⁸ y transversal⁸⁹, sin

inconvenientes, Sánchez Pedroche, J. Andrés, “La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 242, 1996, págs. 822-823.

⁸⁵ Villar Ezcurra, Marta, “Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental”, *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010, pág.232.

⁸⁶ Magadán Díaz, Marta y Rivas García, Jesús I., “Las políticas de control ambiental: una referencia a los instrumentos fiscales”, *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 30, septiembre-diciembre 1997, págs. 37-38, para quienes los programas híbridos de impuestos y controles representan un programa de política muy atractivo, en el que “el componente impositivo del programa actúa para mantener los niveles deseables de calidad ambiental bajo condiciones normales a un coste relativamente bajo y también evitan la imposición de controles no económicos. El componente de control constituye un mecanismo fiel para tratar con condiciones ambientales adversas que aparecen infrecuentemente, pero repentinamente, y que podrían representar una amenaza seria al medio ambiente”. En este sentido se había pronunciado ya Gallego Gredilla, quien con la finalidad de reorientar la estructura industrial, consideraba que “tal vez las medidas más adecuada sean las del establecimiento de normas de emisión estrictas –combinadas con impuestos progresivos– tanto para la emisión de contaminantes a la atmósfera como para su emisión en los ríos o mares [...] El establecimiento de impuestos progresivos resulta más eficaz que las multas o reglamentaciones directas por cuanto son estímulos para el desarrollo de procedimientos tecnológicos anticontaminantes. Tales impuestos se establecerán sobre las emisiones superiores a las normas autorizadas”, Gallego Gredilla, José Antonio, “Introducción”, en *Economía del Medio Ambiente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, págs. 61-62.

⁸⁷ Señala Martín Mateo que el ordenamiento ambiental se caracteriza por su “carácter sistemático, en cuanto que la regulación de conductas que comporta no se realiza aisladamente, lo que era la tónica de las intervenciones administrativas precedentes, sino teniendo en cuenta el comportamiento de los elementos naturales y las interacciones en ellos determinadas como consecuencia de las actuaciones del hombre”, Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, *op. cit.*, pág. 92.

⁸⁸ “Resaltamos este carácter multidimensional y multidisciplinario del tema porque no puede olvidarse que la Economía y la Hacienda dependen, en cuanto a la solución del problema ambiental, de formulaciones ideales, por así decirlo, que sólo pueden averiguarse mediante investigaciones que

perjuicio de la necesidad de una respuesta desde el ámbito del Derecho⁹⁰ y, en particular, de la fiscalidad⁹¹. A todo lo anterior debe añadirse, como destaca Villar Ezcurra, la necesidad de “adoptar medidas de coordinación vertical y horizontal en el triple nivel político, jurídico y técnico, partiendo del convencimiento de que siendo global el problema de cambio climático debe definirse claramente el objetivo a perseguir a nivel internacional o al más alto estadio posible”⁹².

acampan en los dominios de las ciencias naturales, principalmente”, Alvarez Rendueles, José Ramón, *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, *op. cit.*, pág. 15; en el mismo sentido, Figueroa Neri, Aimée, “Ocho mitos y una ausencia en los tributos ambientales”, *Crónica Tributaria*, n° 82-83, 1997, pág. 70. Advierte esta autora de las dificultades de orden técnico que se presentan en esta área, como consecuencia de la interdisciplinariedad de su estudio, la falta de un lenguaje común y la propia incertidumbre científica sobre el medio ambiente.

⁸⁹ “Para conseguir efectivamente la protección del medio ambiente no basta con proteger elementos aislados del territorio, o encargar a un órgano específico su protección, sino que es necesario que esa finalidad se integre en toda actividad pública o privada susceptible de producir impactos”, Bermúdez Sánchez, Javier, “Criterios de una nueva reglamentación ambiental...”, *op. cit.*, pág. 120.

⁹⁰ Bermúdez Sánchez, Javier, “Criterios de una nueva reglamentación ambiental...”, *op. cit.*, pág. 112. Ya había señalado Martín Mateo que “la respuesta normativa a la temática ambiental vendrá determinada sustancialmente por las conclusiones a que se llegue desde otros ámbitos científicos, los propios de las ciencias de la naturaleza, pero la problemática jurídica, aunque en alguna forma determinada por aquellos condicionantes, no puede considerarse sin más como secundaria en cuanto que aborda cuestiones primordiales sobre la orientación de una política de Derecho que conecte con las ideas básicas de la justicia que animan los postulados valorativos de un grupo, ofreciendo a la postre como síntesis una respuesta adecuada a las relaciones entre cambio ambiental y cambio social”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 64. Asimismo, señala Pérez Arraiz que “el Derecho en general es una forma de solución racional de los conflictos humanos, el Derecho medioambiental, debe solucionar conflictos que se producen en la seguridad de los elementos naturales esenciales para la humanidad, limitando la utilización individual de bienes necesitados por todos”, Pérez Arraiz, Javier, “El derecho al medio ambiente en la Constitución Española de 1978. Su protección a través de tributos”, *Estudio de Deusto*, n° 48/1, 2000, pág. 32.

⁹¹ Cruz Rodríguez, Baltasar de la, “Notas sobre política y fiscalidad ambiental”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III, 1998 (versión electrónica), págs. 1-2. Señala este autor que el Derecho está llamado a dar respuestas satisfactorias cuando se produce una colisión de intereses en el ámbito de la protección ambiental, pudiendo ser la fiscalidad una herramienta más para orientar la actividad industrial, sin perjuicio de las dificultades que ello entraña como consecuencia de la “juventud” del Derecho ambiental, la escasa tradición de leyes en materia medioambiental y la celeridad de los cambios tecnológicos e industriales, lo que ha originado presiones sobre el ordenamiento jurídico y tributario para aportar soluciones satisfactorias a estas demandas, en una fase en la que aún no se han arraigado principios ambientales con relevancia tributaria incontrovertida. De forma similar, Lifschitz hace referencia al sistema financiero y el Derecho Tributario como “armas contundentes” para dar respuesta urgente, desde la función tutelar del Estado, a la pregunta de quién paga la contaminación, Lifschitz, Nohora, “Fiscalidad y tutela ambiental”, *Dikaion: revista de actualidad jurídica*, n° 9, 2000, pág. 191.

⁹² Villar Ezcurra, Marta, *Cambio climático, fiscalidad y energía...*, *op. cit.*, pág. 32

En este contexto, se ha dicho que la actuación del Estado en el campo del ambiente es esencial y básica, pues en un sistema de mercado no puede haber política ambiental sin una intervención importante del Estado, utilizando el ordenamiento jurídico y económico⁹³. La decisión sobre la fórmula específica de intervención dependerá de la política de gestión ambiental que el Estado decida adoptar⁹⁴, cuyo análisis, siguiendo a Higón Tamarit, consta de cuatro pasos: (i) la evaluación económica pública de los problemas ambientales, (ii) la fijación de prioridades, (iii) el diseño de las intervenciones y (iv) la gestión pública de los recursos, medios humanos y materiales disponibles para que las políticas alcancen los objetivos buscados. Las formas de intervención se pueden agrupar en actuaciones consistentes en la provisión de información por parte del sector público a los agentes implicados en el problema, las actuaciones correctoras desarrolladas por el Estado, los mecanismos de regulación directa o sistemas de estándares ambientales y los mecanismos de regulación indirecta. Por estos últimos nos referimos a mecanismos normativos que, sin pretender imponer determinadas actitudes a los agentes, les orientan hacia comportamientos menos lesivos para el medio ambiente, ya sea penalizando (generalmente haciendo repercutir de algún modo sobre los contaminadores la carga de los daños causados) o premiando a los agentes mediante incentivos para que cambien de actitud⁹⁵. Estos instrumentos se concretan en incentivos para que los agentes

⁹³ Gallego Gredilla, José Antonio, "Introducción", en *Economía del Medio Ambiente*, *op. cit.*, pág. 22. Posteriormente afirma que "si el mercado falla, como es el caso del medio ambiente, la única solución para salvaguardarlo es corregir esos fallos a través de la intervención pública bien directamente tomando a su cargo la gestión de este bien común o, indirectamente, creando un ordenamiento jurídico que «ordene» la conducta de los ciudadanos hacia el objetivo deseado. Es el Estado quien establece las reglas del juego o normas de comportamiento a las que deben ajustarse sus ciudadanos", págs. 24-25.

⁹⁴ "Cuáles sean las medidas apropiadas, será materia sobre la que habrá de recaer un pronunciamiento político que tenga en cuenta los principios ideológicos que animen el sistema, las características de su economía y los mecanismos que en él funcionen para la distribución de bienes y servicios. Sea el contaminador el que deba pagar, como reza el principio más propugnado, sea el usuario o el consumidor, el Derecho ambiental debe responsabilizarse de esta problemática aportando los instrumentos normativos adecuados para la efectividad de los criterios adoptados", Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, *op. cit.*, pág. 94-95.

⁹⁵ Higón Tamarit, Francisco J., "Gestión ambiental y fiscalidad ecológica", en Jiménez Herrero, Luis M. e Higón Tamarit, Francisco J. (Eds.), *Ecología y economía para un desarrollo sostenible*, La Nau Solidària, Valencia, 2003, págs. 64-67.

económicos reduzcan sus emisiones o desarrollen tecnologías menos contaminantes⁹⁶. Por tanto, en esta última categoría es en la que se encuadran los incentivos fiscales que se insertan en la estructura del Impuesto sobre Sociedades para mejorar la protección del medio ambiente.

1.4 La función extrafiscal en el Impuesto sobre Sociedades

La búsqueda de referencias ambientales en el Impuesto sobre Sociedades o, en caso de ausencia, de su incorporación a la estructura de este tributo parte de la consideración de que este, además de contribuir a finalidades recaudatorias, puede contener elementos que traten de desincentivar determinadas conductas, así como incentivos fiscales que, como excepción a la estructura normal del tributo, determinen una reducción de la recaudación con el fin de fomentar la adopción de determinadas actitudes⁹⁷ en beneficio de la justicia social y la promoción económica⁹⁸. El tributo, desde su concepción tradicional⁹⁹, es un instrumento que permite allegar recursos para el sostenimiento de los gastos públicos (función recaudatoria), pero, además, es un instituto que se encuentra integrado en el resto

⁹⁶ Terceiro Lomba, Jaime, *Economía del cambio climático*, Taurus, Madrid, 2009, pág. 75.

⁹⁷ Así se definen en el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1994, pág. 139. No obstante, Rosembuj, además de los incentivos, apunta la posibilidad de socializar los beneficios y perjuicios ambientales a través del Impuesto sobre Sociedades. Siguiendo a Nordhaus, explica la posibilidad de “distribuir el coste ambiental a través de la industria conforme a su aptitud contaminadora. Pero, sin excluir a aquellas que aunque no demuestren tal aptitud se han visto beneficiadas por la actividad de las primeras. Para proporcionar el coste a todos los grupos, debería contribuir cualquiera que haya usado un vaso de plástico, o comprado productos de base química”, Rosembuj, Tulio, “Los intangibles y la fiscalidad ambiental”, *Crónica Tributaria*, nº 111/2004, pág. 157.

⁹⁸ Así, Verdú Santurde recuerda que “si bien los impuestos cumplen la nada despreciable necesidad de sufragar los gastos públicos, simultáneamente pueden perseguir otra meta (como ya se ha indicado) aún más trascendental cual es la de servir de instrumentos activos, y no simplemente pasivos, para alcanzar unos objetivos fundamentales en el mundo actual: la justicia social y la promoción económica”, Verdú Santurde, Antonio, “La empresa en el sistema fiscal”, en VV.AA., *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983, pág. 20. Asimismo, cabe recordar que la importancia del Impuesto sobre Sociedades como instrumento de política fiscal es uno de los argumentos que se han utilizado para justificar la propia existencia de este tributo, Álvarez Martínez, Joaquín, Jiménez Compaired, Ismael y Ruiz Baña, María Luisa, “Impuesto sobre Sociedades”, en Martín Queralt, Juan, Tejerizo López, José Manuel y Cayón Gallardo, Antonio (Dirs.), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, 9ª Edición, 2012, Cizur Menor, 2012, pág. 255.

⁹⁹ Aneiros Pereira, Jaime, “El sistema tributario como instrumento de reactivación económica”, *Crónica del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 17, enero de 2011, pág. 56.

del ordenamiento jurídico, a sus valores constitucionales y, en consecuencia, que sirve al cumplimiento de los fines protegidos por la Constitución¹⁰⁰.

Nos referimos, pues, a la finalidad no fiscal¹⁰¹, extrafiscal o ultrafiscal¹⁰² del Impuesto sobre Sociedades, como la pueden tener otros tributos, esto es, aquella distinta (aun cuando inescindible) de la puramente recaudatoria¹⁰³, que se refiere a funciones de ordenación, alteración o dirección de ciertos comportamientos¹⁰⁴ y de la que se ha dicho que es un “fenómeno imparable y de importancia creciente”¹⁰⁵, pues cualquier tributo tendrá efectos, queridos o no, que vayan más allá de los meramente recaudatorios¹⁰⁶, de tal manera que la función fiscal y extrafiscal constituyen “dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad”¹⁰⁷. En este sentido, Pérez Arraiz nos indica que “es difícil encontrar figuras impositivas en las que exista únicamente una de las

¹⁰⁰ Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en Amatucci Andrea y otros, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, pág. 173.

¹⁰¹ Yebra Martul-Ortega, Perfecto, “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”, Hacienda Pública Española, nº 32, 1975, pág. 148.

¹⁰² Denominación que prefiere Rodríguez Muñoz, puesto que los tributos “extrafiscales” no se hallan fuera de los ingresos fiscales, ni son figuras extratributarias, ni son meras exacciones fiscales, considerando más correcta la denominación “ultrafiscales”, que hace referencia a lo que supera, lo que va más allá, lo que se añade, Rodríguez Muñoz, José Manuel, “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, Nueva Fiscalidad, nº 3, marzo de 2004 (versión electrónica), pág. 9.

¹⁰³ Señala Casado Ollero que “la extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición [...] siendo hoy opinión pacíficamente compartida la de que la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen –en esta perspectiva– dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad”, Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 103-104.

¹⁰⁴ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pág. 46.

¹⁰⁵ Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional...”, *op. cit.*, pág. 173.

¹⁰⁶ Martínez Lago, Miguel Angel, “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, nº 81, 1990, pág. 138.

¹⁰⁷ Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, pág. 104.

funciones señaladas, siendo lo más frecuente encontrar en una misma figura tributaria, en mayor o menor medida, ambas funciones”¹⁰⁸.

Esta función extrafiscal tiene su base en la propia Ley General Tributaria, cuyo artículo 2 establece que los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos (el cual se califica como fin primordial)¹⁰⁹, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución¹¹⁰. Así, como ha apuntado Jiménez Hernández, puede

¹⁰⁸ Pérez Arraiz, Javier, “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, *op. cit.*, 1996, pág. 681.

¹⁰⁹ Como señala Rodríguez Muñoz, “primordial significa principal, pero nunca puede significar único. Antes bien, la expresión primordial, primero, principal, no excluye otras secundarias, mediatas, subsidiarias”, Rodríguez Muñoz, José Manuel, *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 418. En el mismo sentido, Calvo Ortega, Rafael, “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 105. Sin embargo, Figueroa Neri advierte que, reconocida la función instrumental que la Ley General Tributaria otorga al sistema tributario, “todo tributo lleva aparejada una extrafiscalidad, pero constituye esencialmente un ingreso público, por lo que su objetivo recaudatorio no puede verse obstaculizado por una extrafiscalidad por más valiosa que sea la finalidad perseguida”, Figueroa Neri, Aimée, “Ocho mitos y una ausencia en los tributos ambientales”, *op. cit.*, pág. 73.

¹¹⁰ Esta finalidad ya se contemplaba en el artículo 4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, conforme al cual “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. Yebra Martul-Ortega criticó que, conforme a esta redacción, “parece un imperativo legal de los tributos que cumplan su finalidad recaudatoria y necesariamente alguna o todas de las otras finalidades. La redacción «además de... han de servir...» no deja lugar a otra interpretación a nuestro modo de ver. Si no fuese así, creemos que sería necesario suprimir en todo caso el término «además» y utilizar en la redacción la expresión «podrán servir», Yebra Martul-Ortega, Perfecto, “Comentarios sobre un precepto olvidado:...” , *op. cit.*, pág. 146. Asimismo, en relación con este precepto, Cortés Domínguez ha señalado que “este artículo consagra en nuestro sistema el principio de que los tributos deben ser utilizados como una poderosa herramienta para colaborar, dentro del marco de la política económica general, en la tarea de desarrollar y redistribuir la renta nacional”, si bien advierte que, al haberse establecido en una ley de naturaleza ordinaria, tiene un carácter prácticamente nulo para el legislador futuro y, en relación con lo anterior, que el respaldo constitucional de este principio es muy débil e indirecto, soliendo justificarse en el artículo 40 de la Constitución, Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1985, pág. 93. En este mismo sentido, Baena Aguilar considera que “el empleo del sistema tributario para fines extrafiscales parece sólo una posibilidad, no una necesidad (ex art. 40 CE), pues el art. 4 de la LGT, a pesar de sus términos imperativos, es mera legalidad ordinaria carente de efectos vinculantes para el legislador” y, aun cuando la Constitución no obliga a que el sistema tributario produzca, conforme al referido artículo 40, una “distribución de la renta regional y personal más equitativa”, señala que “salta a la vista que desaprovechar para tal fin un medio tan formidable como el tributario vulneraría el art. 53.3 de la Constitución, ya que tanto el artículo 40 como el artículo 45 (medio ambiente), como principios rectores de la política social y económica, han de informar la legislación positiva “no solo en sentido

distinguirse una doble función en los tributos: una primera, manifestación del deber constitucional de contribuir, cuyo fin es la de allegar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas y otra segunda, derivada de su configuración como instrumento de política social o económica, con el objetivo de llevar a cabo los fines de ordenamiento constitucional¹¹¹.

Esta segunda función o finalidad, de carácter extrafiscal, pese a no hallarse reconocida expresamente en la Constitución, se deriva de sus artículos 40.1¹¹² y 130.1¹¹³, como ha señalado el Tribunal Constitucional, pues “tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”¹¹⁴, encontrándose asentada la doctrina constitucional de que “el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para

negativo o abstencionista (reconocimiento o respeto) sino positivo (protección), Baena Aguilar, Angel, “Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 185-186.

¹¹¹ Jiménez Hernández, Jorge, “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, *Impuestos*, nº 1, 1996, pág. 86.

¹¹² “Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo” (artículo 40.1 de la Constitución).

¹¹³ “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles” (artículo 130.1 de la Constitución).

¹¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 marzo. Esta Sentencia analiza la constitucionalidad del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas creado por la Ley de Reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Sobre esta idea ha profundizado la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero, conforme a la cual “la ausencia en la Constitución de una definición del modelo de sistema tributario aplicable y, por tanto, su indefinición, habilitan al legislador estatal para realizar su conceptualización jurídica en cada momento, entre diferentes alternativas, en atención a las circunstancias económicas subyacentes y a las necesidades sociales a las que se pretenda dar cobertura. Es evidente que el constituyente no quiso definir el modelo de sistema tributario aplicable, ni tampoco restringir la acción del legislador más allá de los límites que le ha impuesto, dejándole un importante ámbito de posibilidades para configurar el sistema tributario y para articular cada tributo no sólo como un instrumento de recaudación, sino también como un vehículo a través del cual alcanzar los fines que la Constitución le impone”.

satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3)¹¹⁵. De la doctrina constitucional se desprende, a juicio de Martos García, el carácter finalista del tributo (esto es, diseñado con la finalidad de aprovisionar ingresos para sufragar los gastos públicos), si bien dicho carácter no es exclusivo ni excluyente¹¹⁶, pues, como concluye Pérez de Ayala, “los más importantes impuestos suelen responder tanto a principios recaudatorios, como a finalidades de política económica, con lo que se pone de manifiesto que la finalidad que con el impuesto se persigue es algo accesorio o externo a su condición de impuesto, el cual no pierde su naturaleza por el hecho de que se establezca al servicio de fines recaudatorios o político-económicos, o de unos y otros conjuntamente”¹¹⁷.

Pérez Arraiz sale al paso de las críticas que se han realizado a la función extrafiscal señalando que aquellas parecen olvidar que, para alcanzar los objetivos

¹¹⁵ Casado Ollero nos apunta que el reconocimiento de la función extrafiscal del tributo ya se aprecia en los Antecedentes de la Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, en la que, debatiéndose desde la óptica del artículo 134.7 de la Constitución la legitimidad de las modificaciones tributarias introducidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1981, se advierte que, “comoquiera que el tributo tiene además otros fines, previstos en el artículo 4 de la Ley General Tributaria, como instrumento de la política económica general, que adquieren un rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución en cuanto obliga a los poderes públicos a promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta más equitativa no quiso el legislador constituyente prohibir toda modificación de los tributos, sino que la que permite siempre que la prevea una Ley Tributaria sustantiva”. Asimismo, en la Sentencia 49/1984, de 5 de abril, al contemplar la posibilidad de utilizar el instrumento tributario como medida de fomento (“a la que sirve mediante estímulos positivos desgravatorios, esto es, mediante exenciones tributarias de carácter objetivo”) o, en sentido opuesto, como medida negativa desestimuladora (“presiones fiscales, a través de una exacción parafiscal y agravación de un impuesto”), Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, pág. 114; véase también Fernández Orte, Jaime, “La extrafiscalidad, las Corporaciones Locales y el medio ambiente”, *Tributos Locales*, nº55, octubre 2005, pág. 12.

¹¹⁶ Martos García, Juan Jesús, “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis del art. 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental”, *Quincena Fiscal 10/2011*(versión electrónica), pág. 9.

¹¹⁷ Pérez de Ayala, José Luis, “Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada”, *Crónica Tributaria*, nº 50, 1984, pág. 70.

constitucionales propios del Estado intervencionista que nos encontramos en la actualidad, el tributo puede ser un instrumento de gran utilidad¹¹⁸. Por tanto, no existe inconveniente en combinar la función recaudatoria típica con la extrafiscal¹¹⁹, persiguiendo otros fines de interés común protegidos por la Constitución (por ejemplo, la protección de la naturaleza), si bien, como advierte Varona Alabern, con el límite de que la función extrafiscal no anule la fiscal o recaudatoria hasta vaciarla de contenido, pues en ese caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular¹²⁰, dejándolo irreconocible como instituto financiero constitucional¹²¹ y pudiéndose vulnerar otros preceptos de la Constitución¹²².

De esta forma, tiene plena cabida en el artículo 2 de la Ley General Tributaria, como fin extrafiscal de los tributos, el cumplimiento de los Principios rectores de la política social y económica desarrollados en el Capítulo III del Título Primero de nuestra Constitución (que, conforme al artículo 53.3 de la Constitución, han de informar la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos) y, concretamente, el mandato a los poderes públicos de que velen por la “utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y

¹¹⁸ Añadiendo este autor que “lo es que es más importante, en la actualidad el Derecho Tributario ha tenido un desarrollo que lo ha separado definitivamente de aquella época en la que el pago de un tributo era equiparado al pago de una multa”, Pérez Arraiz, Javier, “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 685.

¹¹⁹ Aneiros Pereira, Jaime, “El sistema tributario como instrumento...”, *op. cit.*, pág. 57.

¹²⁰ Varona Alabern, Juan Enrique, “Concepto de tributo y principio...”, *op. cit.*, pág. 13.

¹²¹ Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, pág. 118.

¹²² “A pesar de la aceptación de todas las teorías intervencionistas y de la utilización de los tributos a los fines de la política económica, creo que la imposición tributaria a lo que debe llegar es a orientar las elecciones económicas individuales, pero no a sustituirlas. Se podrá incentivar o desalentar la realización de una serie de actividades, pero no utilizar el sistema tributario para sancionar conductas más allá del respeto a sus límites como instrumentos recaudatorios y redistributivos. Cuando el sistema tributario traspasa los confines de sus efectos redistributivos de las cargas públicas entraría en colisión con el número 3 del artículo 33 del Texto constitucional, según el cual «nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos si no por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes»”, Martín Delgado, José María, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978”, Hacienda Pública Española, nº 60, 1979, pág. 83.

mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva” (art. 45.2 de la Constitución)¹²³, de forma que se traduzca en ese derecho que “todos” tienen a “disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo” (art. 45.1 de la Constitución)¹²⁴. Por tanto, como ha señalado Baena Aguilar, “el fundamento de la protección fiscal del medio natural se encuentra implícito en el artículo 45 de la Constitución”¹²⁵, pues al derecho al medio ambiente adecuado se puede configurar como un derecho fundamental de segunda generación¹²⁶.

Comenzábamos este trabajo poniendo de manifiesto, como ha hecho el Tribunal Supremo, el aparente enfrentamiento entre el “interés de la empresa que ejerce una actividad que produce vertidos que pueden degradar el medio ambiente, y el interés general, expresado, en este caso, en el bien jurídico protegido medio ambiente (bien protegido por la Constitución y por el ordenamiento jurídico); y entre ambos intereses en juego, debe prevalecer el interés público, como claramente se desprende de las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 diciembre 1989, 7 noviembre 1990 y 26 octubre 1995” (STS 10 de noviembre de 1995, RJ 1995\8300), sin perjuicio de la necesidad de encontrar el adecuado equilibrio con

¹²³ “Los espacios naturales, la gea, la flora y fauna, los ecosistemas de los montes y los ríos, en suma, todos los recursos naturales, como tesoro que son de la Naturaleza, habrán de ser objeto de una mayor atención por los poderes públicos, no sólo para defender el medio ambiente, sino también para restaurarlo. La *defensa* significa que deben preservarse los espacios naturales con la creación y cuidado de parques nacionales, parques naturales, defensa de la calidad del aire y del agua en las grandes ciudades, protección de la fauna y de la flora, etc. *Restaurar* el medio ambiente es algo todavía más difícil y costoso, pues supone, muchas veces, acometer grandes obras de depuración de aguas, de supresión de focos de emisión contaminante del aire, etc.”, Tamames, Ramón y Laura, *Introducción a la Constitución Española*, Alianza Editorial, Madrid, 5ª edición, 1991, pág. 80.

¹²⁴ En este mismo sentido desarrolla su razonamiento, entre otros, López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente en el Impuesto sobre Sociedades”, *Gestión Ambiental*, nº 4, 30 de abril de 1999, pág. 8.

¹²⁵ Baena Aguilar, Angel, “Protección impositiva y medio natural”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995, pág. 11.

¹²⁶ López Pina, Antonio, “Capítulo III: De los principios rectores de la política social y económica”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo IV, Edersa, Madrid, 1998, pág. 33.

el adecuado desarrollo económico, lo que nos conduce al concepto de desarrollo sostenible. Así lo reflejó el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 64/1982, de 4 de noviembre, que se expresó en los siguientes términos:

“El art. 45 recoge la preocupación ecológica surgida en las últimas décadas en amplios sectores de opinión que ha plasmado también en numerosos documentos internacionales. En su virtud no puede considerarse como objetivo primordial y excluyente la explotación al máximo de los recursos naturales, el aumento de la producción a toda costa, sino que se ha de armonizar la «utilización racional» de esos recursos con la protección de la naturaleza, todo ello para el mejor desarrollo de la persona y para asegurar una mejor calidad de la vida. Estas consideraciones son aplicables a las industrias extractivas como cualquier otro sector económico y supone, en consecuencia, que no es aceptable la postura del representante del Gobierno, repetida frecuentemente a lo largo de sus alegaciones, de que exista una prioridad absoluta del fomento de la reproducción minera frente a la protección del medio ambiente. Recuérdese también que la «calidad de la vida» que cita el art. 45 y uno de cuyos elementos es la obtención de un medio ambiente adecuado para promoverla está proclamada en el preámbulo de la Constitución y recogida en algún otro artículo como el 129.1. Sin embargo, debe advertirse que la Constitución impone asimismo «el deber de atender al desarrollo de todos los sectores económicos» (art. 130.1), deber al que hace referencia el art. 55.1 del Estatuto de Cataluña. Ese desarrollo es igualmente necesario para lograr aquella mejora. La conclusión que se deduce del examen de los preceptos constitucionales lleva a la necesidad de compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente la protección de ambos bienes constitucionales: el medio ambiente y el desarrollo económico”.

Por tanto, la Constitución refleja la tensión entre desarrollo económico y medio ambiente, pero sin renunciar al primero, sino tratando de alcanzar un equilibrio entre ambos¹²⁷, pues, en palabras de Rosembuj, “la jurisprudencia constitucional no parece orientada exclusivamente hacia el ambiente, sino, al contrario,

¹²⁷ “El texto constitucional no renuncia, pues, al crecimiento y al desarrollo, pero quiere cerrar el camino a un tipo de desarrollo –el que padecimos en la década de los sesenta– que todo lo subordina al crecimiento puro y simple de las grandes magnitudes económicas y que al actuar de ese modo consolida y reafirma sus propias bases. Muy al contrario, la Constitución reconoce que esa herencia es insatisfactoria, que es preciso rectificar su tendencia tradicional y que esa rectificación constituye una tarea específica de los poderes públicos, cuya concreta actuación debe orientarse preferentemente en base a objetivos preferentemente cualitativos”, Fernández, Tomás-Ramón, “Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo”, *op.cit.*, págs. 7-8.

predispuesta a su protección si ello no va en detrimento de la propiedad privada y de la explotación económica de los recursos naturales, siempre que no se haga peligrar la renovación o regeneración de los mismos”¹²⁸.

El precepto constitucional exige, de esta forma, una “actitud dinámica de los poderes públicos encaminada a mejorar la calidad de vida” y tendente a “estimular aquellas actividades que puedan redundar en una mejora cualitativa de las condiciones de existencia” a través de sanciones positivas o premios, técnicas operativas dirigidas al fin fundamental de “proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente”, entre las que se incluyen las tradicionales medidas administrativas de fomento como pueden ser las desgravaciones fiscales o las subvenciones a fondo perdido para adquirir dispositivos anticontaminantes¹²⁹. Del mismo modo, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de octubre de 1995 (RJ 1995\7767), advierte que “el artículo 45 CE está redactado en términos de generalidad, pero tal precepto es el arranque del ejercicio de las potestades administrativas, no sólo para establecer medidas preventivas frente a nuevas actividades que puedan incidir negativamente en el medio ambiente, sino también para exigir que mediante la utilización de la técnica, se corrijan situaciones existentes que sean dañosas para dicho bien protegido desde la propia Constitución”.

¹²⁸ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente, op. cit.*, pág. 45. De forma similar, Beltrán de Giménez y Canosa Usera considera que la obligación constitucional de conservar y mejorar el medio ambiente “no significa que el medio ambiente se convierta en interés siempre preferente, pero sí que obliga a ponderarlo en todos aquellos conflictos de intereses justificados que el poder público haya de resolver”, Beltrán de Giménez, Miguel y Canosa Usera, Raúl, “Relevancia constitucional del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995, pág. 40. En esta sentido, podemos traer las palabras de Magadán Díaz, para la cual “parece socialmente deseable que la contaminación sea nula, pero más bien esa idea parece una utopía, porque hoy en día prácticamente todas las actividades productivas conllevan cierta contaminación”, Magadán Díaz, Marta, “La fiscalidad aplicada al medio ambiente”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 234, 1994, pág. 1242.

¹²⁹ Esta función promocional, junto con la tutelar o preventiva y la restauradora del medio ambiente, es la que, según se deriva del artículo 45 de la Constitución Española, deben asumir los poderes públicos, Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, en Alzaga Villaamil, Oscar, *Comentarios a las Leyes Políticas, Constitución Española*, Tomo IV, EDERSA, 1984, págs. 272 y 273; Pérez Luño,

En este contexto, la protección del medio ambiente por medio de instrumentos fiscales se ha concretado en dos grandes grupos de medidas¹³⁰: por una parte, la integración de medidas de estímulo ambiental en las figuras tradicionales del sistema tributario¹³¹ (ya sea, en palabras de Casado Ollero y Fernández Orte, mediante técnicas de incentivo o estímulo –beneficios fiscales o medidas fiscales de efecto desgravatorio– o bien mediante técnicas de freno, desincentivo o disuasión –medidas de efecto agravatorio–)¹³² y, por otra, la creación de nuevos tributos con una finalidad específicamente ambiental¹³³, en cualquier caso con una

Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo IV, Edersa, Madrid, 1998, pág. 268.

¹³⁰ Dopazo Fraguío cita un tercer grupo de instrumentos, los “impuestos de mutualización”, cuyo objetivo sería la “recaudación de fondos dirigidos o destinados directamente a sufragar determinadas inversiones públicas relacionadas con la protección del medio natural. El principio de mutualización hace referencia, por tanto, a que la recaudación se destina a aquellos gastos de control ambiental que benefician a los taxpayers implicados”, Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, *op. cit.*, pág. 57.

¹³¹ Pues todo tributo tiene la potencialidad de incorporar elementos extrafiscales. Así, Verdú Santurde puso sobre la mesa la realidad de que “en el momento en que el Estado establece un impuesto está haciendo política económica aunque no lo sepa ni lo quiera. Y puesto que esto sucede fatalmente, mejor es que se piensen antes los efectos de cada gravamen y se procure estructurarlo de la manera más favorable a los intereses de la colectividad”, Verdú Santurde, Antonio, “La empresa en el sistema fiscal”, *op. cit.*, pág. 18. En el mismo sentido, Lejeune Valcárcel considera que “la existencia de impuestos fiscales químicamente puros es algo que, a nuestro juicio, resulta totalmente imposible de verificar en cualquier ordenamiento tributario. Todos los impuestos producen unos efectos económicos –queridos o no–, y tales efectos han de ser y son de hecho ponderados por el legislador a la hora de establecerlos y regularlos”, Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional...”, *op. cit.*, pág. 171. Así, se ha destacado que “no sólo con la aplicación de un tributo o varios puede pretenderse proteger el medio ambiente, pues en la mayoría de los tributos existentes en nuestro sistema tributario puede penetrar la preocupación por la protección del medio ambiente con la introducción de medidas como las exenciones o los beneficios fiscales en la base o en la cuota, que incentiven determinadas conductas por los ciudadanos distintas de aquellas que pueden incidir negativamente en un crecimiento sostenible”, Orón Moratal, Germán, “Fiscalidad ambiental: la ecotasa”, en Comité Econòmic i Social de la Comunitat Valenciana, *V Conferencias sobre el Medio Ambiente. Medio Ambiente y Empresa*, Castellón, 18 al 20 de Noviembre de 2002, pág. 9.

En relación con los beneficios fiscales ambientales, Vaquera García ha sugerido que se recogiese en un único texto legal el conjunto de disposiciones dispersas en diversos tributos (Impuesto sobre Sociedades, Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido, tributos locales) con el fin de dar una mayor armonización en la materia, Vaquera García, Antonio, “La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, marzo de 2006 (versión electrónica), pág. 11.

¹³² Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, págs. 109 y 128-129; Fernández Orte, Jaime, “La extrafiscalidad, las Corporaciones Locales y el medio ambiente”, *Tributos Locales*, nº 55, octubre 2005, pág. 13.

¹³³ Guervós Maíllo, María Angeles, “La tributación ambiental”, *op. cit.*, pág. 654; Marcilla López, Alberto y Collado Pérez, Miriam, “La tributación medioambiental”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 206, 2000, pág. 158; Lifschitz, Nohora, “Fiscalidad y tutela ambiental”, *Dikaion: revista*

escasa receptividad en nuestro sistema tributario estatal¹³⁴, y con un mayor interés desde la perspectiva hacendística por las medidas agravatorias que por las de estímulo o incentivo¹³⁵, sin perjuicio de que en la práctica han prevalecido estas últimas en la normativa estatal¹³⁶, posiblemente por el temor que tiene la opinión

de actualidad jurídica, nº 9, 2000, pág. 196; Villar Ezcurra, Marta, “Mecanismos de la Hacienda Pública para una política ambiental”, Boletín del Colegio de Abogados de Madrid, nº 18, mayo 2001, pág. 33; Luchena Mozo, Gracia María, “Las líneas actuales de gravamen en la tributación ambiental”, Quincena Fiscal, nº 18, 2005 (versión electrónica), pág. 1; Fernández Orte, Jaime, “La extrafiscalidad, las Corporaciones Locales y el medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 13; Adame Martínez, Francisco David, “Medidas fiscales para la protección del medio ambiente”, en Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Sevilla, 2011, pág. 175.

¹³⁴ Situación que en relación con la globalidad del sistema tributario español ya apreciaba Luchena Mozo en el año 2000, Luchena Mozo, Gracia María, “Protección fiscal del medio ambiente”, en Ortega Alvarez, Luis (Dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 2ª edición, 2000, pág. 419. En el mismo sentido, López-Guzmán Guzmán afirma que “la tributación medioambiental en España se ha caracterizado por el escaso número de figuras impositivas y por la baja recaudación obtenida con ellas”, añadiendo que “los tributos ecológicos en el sistema fiscal estatal brillan prácticamente por su ausencia en nuestro país”, López-Guzmán Guzmán, Tomás J., *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos*, Ecorama, Granada, 2002, págs. 83 y 87. Desde entonces, hemos podido ser testigos del creciente impulso de la fiscalidad ambiental autonómica, mediante la introducción de nuevos tributos en el desarrollo de sus competencias normativas, si bien en numerosas ocasiones es cuando menos dudosa su auténtica finalidad ambiental.

El escaso desarrollo de los tributos ambientales en España conllevó la recomendación de la OCDE, en su estudio “Análisis de los resultados medioambientales en España”, hecho público a finales de 2004, de revisar los impuestos ambientales con el fin de reestructurarlos de modo más favorable para el medio ambiente, tal vez en el contexto de una reforma fiscal que equilibre la carga impositiva sobre la energía y el trabajo, OCDE, *Análisis de los resultados medioambientales. España*, *op. cit.*, págs. 27-28.

¹³⁵ “En el enfoque hacendístico del medioambiente se observa una extraordinaria y llamativa asimetría, por causa del escaso interés que se ha observado desde el lado del gasto público, cuando resulta a todas luces una afirmación tautológica que la influencia del hombre en el estado del medioambiente depende tanto de los daños que causa él como de los recursos que se aplique a su reparación. Pero, incluso, el enfoque estrictamente fiscal dispone hoy ya de un buen número de instrumentos, entre ellos, las deducciones y bonificaciones, la diferenciación fiscal, el desplazamiento de la carga fiscal a los consumidores o a los productos, etc.”, Castillo López, José Manuel, *La Reforma Fiscal Ecológica*, *op. cit.*, pág. 105.

¹³⁶ Fundamentalmente por medio de beneficios fiscales encauzados en políticas de gasto, más que mediante la creación de tributos ambientales, Herminos Alvarez, Montserrat, “Los impuestos ambientales autonómicos: límites derivados del artículo 6 de la LOFCA”, Noticias de la Unión Europea, nº 327, abril de 2012, pág. 67. Ya había advertido Arrieta Martínez de Pisón sobre “la práctica inexistencia de gravámenes estatales sobre el medio ambiente, provocada, sin duda, por una política medioambiental más basada en la utilización de la vía del gasto directo (subvenciones, ayudas, etc.) o del gasto indirecto (incentivo fiscal o desgravación)”, lo que “ha propiciado que las CCAA hayan encontrado una pequeña fuente de financiación de sus políticas de gasto a través de tributos propios sobre el medio ambiente”, Arrieta Martínez de Pisón, Juan, “Tributación medioambiental y financiación autonómica. El Impuesto de Castilla-La Mancha sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente”, Noticias de la Unión Europea, nº 281, junio de 2008, pág. 15.

pública al incremento de la presión fiscal¹³⁷. En definitiva, proyectando lo que Martínez Lago ha denominado la “función motivadora de los tributos”, mediante técnicas de alentamiento, estímulo o incentivación, que promueven los comportamientos queridos, frente a las medidas de desalentamiento, consistentes en reprimir los no queridos, o, dicho de otra forma, facilitando u obstaculizando los comportamientos de los obligados tributarios en función de su mayor o menor deseabilidad, lo que configura así al sistema tributario como “un instrumento especialmente medial en el diseño de los principios rectores de la política social y económica constitucionalmente consagrados”¹³⁸. Y es que, como afirma Villar Ezcurra, la política económica en la que se enmarca la política ambiental puede y debe contar con los instrumentos tributarios, ya sea mediante la introducción de nuevos tributos ecológicos o la utilización de técnicas desgravatorias en forma de exenciones, bonificaciones o deducciones¹³⁹.

No obstante, la utilización de medidas provenientes del ámbito tributario para corregir el impacto perjudicial sobre el medio ambiente producido por los agentes económicos, pese a su actualidad¹⁴⁰, no es una propuesta novedosa. Antes al contrario, la referencia más mencionada por la doctrina económica como

¹³⁷ Sánchez Pedroche, J. Andrés, “La tributación medioambiental...”, *op. cit.*, pág. 825. Sin perjuicio de que, como afirma Carbajo Vasco, “la opinión pública suele aceptar más fácilmente la implantación de nuevos gravámenes, si éstos figuran con la etiqueta “medioambiental” o “ecológica”, incorporada en su delimitación o título”, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 6. En esta línea, Delgado Pacheco destaca cómo la “tributación ecológica constituye la nueva cantera de tributos sectoriales, pues en la práctica estos tributos ecológicos con frecuencia no aparecen como verdaderos impuestos medioambientales basados en el principio de generalidad, en la reducción de emisiones contaminantes, sino como gravámenes sobre determinados costes medioambientales, seleccionados por el legislador por puras razones de oportunidad política, en términos de costes sociales de aceptación de esa nueva carga fiscal”, Delgado Pacheco, Abelardo, “Los tributos sectoriales desde el punto de vista constitucional”, *op. cit.*, pág. 37.

¹³⁸ Martínez Lago, Miguel Angel, “Los fines no fiscales de la imposición...”, *op. cit.*, págs. 151-152 y 155.

¹³⁹ Villar Ezcurra, Marta, “Los tributos ambientales en el marco de un desarrollo sostenible”, en Utrera Caro, Sebastián Félix y Piñar Mañas, José Luis (Coords.), *Desarrollo sostenible y protección del medio ambiente*, Civitas, Madrid, 2002, pág. 400.

¹⁴⁰ Los instrumentos económicos en la experiencia comparada no se comienzan a utilizar hasta los años setenta y los tributos ecológicos han comenzado a popularizarse en la década de los noventa, en el

antecedente a este respecto es la obra de Pigou, “La Economía del Bienestar”, publicada en 1920, en la que ya se proponía la utilización de impuestos con esta finalidad¹⁴¹ (de ahí que habitualmente se defina a los impuestos medioambientales

marco de las reformas fiscales verdes, López-Guzmán Guzmán, Tomás J., *Fiscalidad ambiental: ..., op. cit.*, pág. 107.

¹⁴¹ Pigou parte de la existencia de “externalidades”, que se producen cuando no coincide el producto neto marginal social con el producto neto marginal privado, lo cual se produce porque “los industriales no se interesan por el producto neto social de sus operaciones, sino por el privado”. Para entender la aproximación de Pigou, es conveniente recordar las definiciones que realiza de estos dos conceptos:

- El producto neto marginal social es el producto neto total de las cosas físicas o de los servicios objetivos debido al incremento marginal de los recursos invertidos en un empleo o lugar dados, sin tener en cuenta a quiénes revertirán las partes de que se compone este producto. Para explicar este concepto, acude al conocido ejemplo de las chispas producidas por una locomotora y que provocan incendios en los bosques, en cuyo caso es posible que los costes recaigan son personas indirectamente interesadas produciéndose un daño no compensado.
- El producto neto marginal privado es aquella parte del producto neto total de las cosas físicas o servicios objetivos, debido al incremento marginal de los recursos operado en todo empleo o lugar dados, que revierte, en primera instancia, antes de la venta, a la persona que ha invertido dichos recursos.

Este autor ofrece diversos ejemplos en los que se producen divergencias entre el producto privado y el producto social, algunos de ellos planteando ya problemas de carácter ambiental. Así, por una parte, el producto neto marginal privado es inferior al social, ante la dificultad para obtener un pago por los servicios indirectos prestados a terceras personas, cuando se invierten recursos en jardines privados en los que el público no está autorizado para pasear, pero que permiten disfrutar del aire purificado; los recursos dedicados a la repoblación forestal que produce efectos beneficiosos sobre el clima que desbordan las lindes de las tierras del propietario inversor; o los recursos aplicados a evitar que se extienda el humo procedente de las chimeneas de las fábricas y que causa en las grandes ciudades pérdidas a la comunidad (mencionando expresamente los vegetales).

Por el contrario, el producto neto marginal privado es mayor que el social en situaciones en las que existen dificultades para imponer indemnizaciones por los perjuicios indirectos, por ejemplo, cuando se construye una fábrica en un lugar de la ciudad donde hay villas y jardines y se destruye gran parte de las ventajas que se obtenían de la belleza del lugar y la pureza del aire o cuando se edifica en un lugar excesivamente poblado, reduciendo el espacio de aire y el lugar de juego para niños, perjudicando con ello a la salud de las familias que viven en las cercanías.

Estos ejemplos se caracterizan por la imposibilidad de mitigar las divergencias en los productos netos social y privado mediante la modificación de las relaciones contractuales entre las distintas partes, al no existir una relación contractual, por lo que Pigou señala que “es posible para el Estado, si así lo desea, hacer desaparecer las divergencias en cualquier actividad, valiéndose para ello de «impulsar o restringir de un modo extraordinario» las inversiones en dichas actividades. Las formas más conocidas para impulsar y restringir las inversiones pueden revestir carácter de primas o impuestos”, Pigou, A.C., “Producto neto marginal social y producto neto marginal privado: definiciones”, en Aguilera Klink, Federico y Alcántara, Vicent (Comp.), *De la Economía Ambiental a la Economía Ecológica*, ICARIA-FUHEM, Barcelona, 1994, Edición electrónica revisada, 2011, págs. 33-35. Los impuestos ambientales, en consecuencia, tratan de reflejar los impactos negativos medioambientales causados en los precios de los productos o servicios o, dicho de otra forma, internalizar las externalidades medioambientales, OCDE, *Economía política de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 17. Sobre la evolución de la problemática ambiental en la doctrina económica, véase Yábar Sterling, Ana, “La temática ambiental en las doctrinas económicas

como “impuestos pigouvianos”¹⁴². En el panorama español, en el año 1972 ya se apuntaba por Castellano Ruiz la gran actualidad de los gravámenes sobre la contaminación, augurando que “posiblemente en un futuro no muy lejano tendrá creciente importancia en los cuadros tributarios de todos los países”¹⁴³, si bien en el ámbito estatal ha tenido muy escaso desarrollo¹⁴⁴, siendo más relevante en el autonómico, pero intensamente polémico¹⁴⁵.

del siglo XX”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 41 y ss.

¹⁴² Aun cuando, como hemos visto, Pigou no utilizara el concepto de impuesto ambiental, se refirió a un buen número de casos que ahora se clasificarían como problemas ambientales, si bien pasaron bastante desapercibidos, resurgiendo el interés por la imposición pigouviana en la década de los setenta del siglo pasado, Sandmo, Agnar, “Alcance y ámbito de la imposición ambiental”, *op. cit.*, pág. 292.

¹⁴³ Castellano Real, Francisco, “Introducción”, en *Nuevos Impuestos*, *op. cit.*, pág. 59. Uno de los primeros análisis jurídicos sobre esa posibilidad lo encontramos en Fernández Junquera, Manuel, “¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?”, en Gómez-Dégano, José Luis, *Organización Territorial del Estado*, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

¹⁴⁴ En efecto, en nuestro país no fue hasta la década de los noventa cuando el debate sobre la fiscalidad ambiental alcanzó su máximo auge, impulsado tanto por las propuestas comunitarias para la creación de un impuesto sobre el dióxido de carbono (CO₂) como por la explotación, en nuestro ámbito nacional, del nicho de la fiscalidad ambiental por las Comunidades Autónomas como medio para desarrollar su autonomía financiera con una pretendida, y a menudo cuestionable, finalidad ambiental. A este respecto, Mata Sierra apunta que “incluso hoy, cabe afirmar que, en muchos casos, los fines perseguidos por los poderes públicos a través de la utilización de las categorías tributarias en este marco no son tanto la protección de la naturaleza y del medio ambiente como la necesidad de hacer frente a los costes crecientes que conllevan los instrumentos utilizados para tal protección, cuando no la pura explotación de simples yacimientos de tributación, sobre todo en el caso de entes territoriales, como las Comunidades Autónomas, que no están precisamente sobrados de recursos”, Mata Sierra, María Teresa, “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 503.

¹⁴⁵ Valga, por todos, el comentario de González García haciendo referencia a la frecuencia con la que nos encontramos con “un tributo presuntamente extrafiscal, aprovechando los favorables vientos ecologistas que surcan nuestros mares, que en el fondo lo que realmente pretende es recaudar; el reciente caso del Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, constituye un excelente ejemplo de cuanto decimos”, González García, Eusebio, “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, en Banacloche Palao, Carmen, Banacloche Pérez-Roldán, Julio y Banacloche Palao, Begoña (Coords.), *Justicia y Derecho Tributario*, La Ley, Madrid, 2008, pág. 603. Esta polémica se ha trasladado al ámbito jurisdiccional. Pensemos, por ejemplo, en las declaraciones de inconstitucionalidad de los impuestos balear (STC 289/2000, de 30 de noviembre) y extremeño (Sentencia 179/2006, de 13 de junio) sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente o de inconstitucionalidad parcial del impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente (Sentencia 196/2012, de 31 de octubre), pero igualmente discutibles pueden ser, por ejemplo, los Impuestos sobre Grandes Superficies que están proliferando en el ámbito autonómico (Cataluña, Asturias, Aragón, La Rioja) –pese a la confirmación por el Tribunal Constitucional de los dos primeros por las Sentencias 122/2012, de 5 de junio y 197/2012, de 6 de noviembre– o los presuntos impuestos para la protección

Esto panorama conlleva, como señala Castillo López, la existencia en España de un amplio margen para la utilización del Sistema Tributario con fines ecológicos, que podría contemplar desde figuras explícitamente ecológicas (sobre la congestión urbana del tráfico, de ruidos, etc.) hasta incentivos fiscales para las inversiones en protección del medio ambiente o para la creación de asociaciones con esta finalidad¹⁴⁶. Por ello, compartimos con Bokobo Moiche que, frente a la opción de crear *ex novo* impuestos expresamente ecológicos para conseguir fines de protección del medio ambiente, pueden utilizarse tanto los impuestos indirectos como los directos existentes: así, los impuestos indirectos podrían utilizarse para gravar los consumos privados perniciosos para el medio ambiente (por ejemplo, estableciendo un tipo más elevado a las gasolinas con plomo), cabiendo asimismo la introducción en los impuestos directos de medidas, en forma de deducciones o reducciones en los impuestos sobre la renta, dirigidas a encauzar las decisiones de investigación y protección del medio ambiente¹⁴⁷. De esta forma, el Impuesto sobre Sociedades, tributo esencialmente recaudatorio, puede desarrollar un importante papel en el terreno ambiental potenciando su finalidad extrafiscal mediante el uso de beneficios fiscales ambientales¹⁴⁸, pues, como afirma Lejeune

paisajística, como son los cánones eólicos de Galicia y Castilla-La Mancha, el impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas o el actualmente derogado impuesto aragonés para las instalaciones de remolque por cable.

¹⁴⁶ Castillo López, José Manuel, *La Reforma Fiscal Ecológica*, *op. cit.*, págs. 115-116. Este autor advierte que “la influencia del Sistema Tributario español sobre el estado del medio ambiente es nítidamente negativa. A la escasa implantación de tributos explícitamente ecológicos hay que añadir que algunos de los existentes, como el Canon sobre Vertidos Autorizados, es claramente ineficaz. Otros, como el Impuesto sobre Hidrocarburos, sus elementos tributarios carecen casi totalmente de modulación ecológica. De igual modo, pese a la eficaz actuación de los gastos y discriminaciones fiscales, apenas se han utilizado hasta fechas muy recientes”, lo que le lleva a la citada conclusión de que “dada la insuficiencia demostrada por la regulación directa, a la vista de los resultados obtenidos, y la escasa implantación de los instrumentos económico-financieros, existe en España un amplio margen para la utilización del Sistema Tributario con fines ecológicos”.

¹⁴⁷ Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 89.

¹⁴⁸ En similares términos, si bien en relación con las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, López Espadafor, Carlos M^a y Cámara Barroso, M^a del Carmen, “Las spin-off ante la evolución de los estímulos fiscales a la I+D+IT”, *Quincena Fiscal*, n^o 9/2011 (versión electrónica), págs. 11-12. Estos autores consideran que sería necesaria una rearticulación del Impuesto sobre

Valcárcel, más que tributos de carácter fiscal o extrafiscal, lo que en la mayoría de los casos encontraremos son normas concretas de carácter fiscal o extrafiscal: exenciones, bonificaciones, reducciones en la cuota o reducciones en los tipos de gravamen¹⁴⁹. En este sentido, Baena Aguilar resume la cuestión reconociendo la generalización del consenso sobre la posibilidad de que las figuras del sistema impositivo concedan beneficios fiscales de finalidad ecológica¹⁵⁰. De forma similar, Aneiros Pereira define la extrafiscalidad como “el efecto que consigue un tributo o una concreta medida tributaria y que consiste en alcanzar fines distintos a los puramente recaudatorios”, normalmente mediante “una reducción de los ingresos tributarios que se justifica por la consecución de otros objetivos dignos de protección como pueden ser el empleo o la protección del medio ambiente” y que tradicionalmente se articula a través de exenciones o bonificaciones, si bien pueden utilizarse otros elementos estructurales del tributo con fines extrafiscales¹⁵¹.

Centraremos, por tanto, nuestro trabajo en la alternativa expuesta referente a incidir en los comportamientos de los agentes económicos mediante la “ambientalización” de los impuestos tradicionales¹⁵² y, concretamente, en el Impuesto sobre Sociedades, pudiendo consistir dicha “ambientalización” en la introducción de beneficios fiscales para las actividades más positivas para el

Sociedades para reconducir la orientación empresarial, fortaleciendo las deducciones por creación de empleo y por inversión en I+D+i frente a las fórmulas de reducción generalizada del tipo de gravamen.

¹⁴⁹ Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional...”, *op. cit.*, pág. 171.

¹⁵⁰ Sin perjuicio de que, en su opinión, “parece indiscutible que el instrumento fiscal es útil a la ecología no sólo desde la perspectiva negativa o del gasto público (beneficios fiscales con finalidad ecológica), sino también desde la positiva: puede ayudar a que la utilización de los recursos naturales sea racional, mediante su incidencia en el precio de dichos recursos”, Baena Aguilar, Angel, “Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental”, *op. cit.*, págs. 186-187.

¹⁵¹ Aneiros Pereira, Jaime, “El sistema tributario como instrumento...”, *op. cit.*, pág. 56.

¹⁵² Actuación que se enmarcaría en “el ámbito más vasto de desarrollo del Derecho tributario ambiental: la adecuación de los elementos esenciales de todos los tributos a las exigencias derivadas de la protección del Medio Ambiente”, Rozas Valdés, José Andrés, “Tasas y precios públicos”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 235.

medio ambiente (exenciones, bonificaciones, deducciones,...)¹⁵³ o en la penalización de aquellas que deterioren el medio ambiente (limitación a la deducibilidad de gastos, tipos de gravamen incrementados,...)¹⁵⁴ o el establecimiento de recargos sobre este tributo¹⁵⁵. Particularmente, en el caso de los impuestos directos, como el Impuesto sobre Sociedades, esta fórmula se traduciría en la inclusión de incentivos fiscales para fomentar la adopción de determinadas actuaciones dirigidas a la disminución del impacto ambiental de las actividades empresariales¹⁵⁶, como fórmula para estimular de forma positiva este

¹⁵³ Se trata de incentivos fiscales cuyo objetivo es premiar las conductas ambientales consideradas más correctas, de forma que entre las medidas tributarias ambientales pueden considerarse los beneficios fiscales para incentivar la utilización de tecnologías limpias que reduzcan los niveles de contaminación y favorezcan el uso racional de los recursos, Maties García, Joan, *Derecho medioambiental de la empresa y de las corporaciones locales*, Atelier, Barcelona, 1999, págs. 185-186.

¹⁵⁴ Cruz Rodríguez, Baltasar de la, “Notas sobre política y fiscalidad ambiental”, *op. cit.*, pág. 16. Señalan a este respecto Déniz Mayor y Conesa Duarte lo siguiente:

“Si existiera una hipotética pretensión, por parte del legislador, de incluir de modo efectivo y realista la variable medioambiental en la política fiscal, una de las posibles e inmediatas vías para ello sería la definición de un nuevo modelo de tributación directa que gravase un resultado empresarial que considerase no sólo los efectos benéficos de la implantación de tecnologías y sistemas correctores y/o preventivos del daño ambiental [se refieren a los incentivos fiscales ambientales], sino además las externalidades negativas, penalizando aquellas actividades económicas (o parcelas de las mismas) que sean consideradas, previos los correspondientes estudios científicos y técnicos, como nocivas para el medio ambiente en general y/o salud humana en particular. Así, desde una perspectiva económica y el corto plazo, cada empresa se vería en la necesidad de desarrollar el consiguiente análisis coste-beneficio, escogiendo entre cambiar procesos (ahorrando tributos por contaminar o recibiendo beneficios fiscales) o mantener la contaminación (evitando inversiones adicionales en activos menos contaminantes)”.

A título ilustrativo, apuntan la posibilidad de no admitir la deducibilidad de determinados gastos, como los ocasionados por la adquisición de factores productivos peligrosos y/o contaminantes, como pesticidas y fertilizantes, Déniz Mayor, José Juan y Conesa Duarte, Antonio, “Los instrumentos económico-financieros orientados a la protección del medio ambiente y su repercusión en los costes empresariales”, Hacienda Pública Española, nº 150, 1999, pág. 117.

¹⁵⁵ En relación con el establecimiento de recargos sobre tributos ya existentes, véase Guervós Maíllo, María Angeles, “Los recargos tributarios autonómicos...”, *op. cit.*; Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, *op. cit.*, págs. 91-92.

¹⁵⁶ Por ejemplo, indica Dopazo Fraguío, mediante la introducción de deducciones para incentivar inversiones en tecnología. Para esta autora, “a pesar de que la creación de impuestos específicos dirigidos a la corrección de impactos ambientales sea considerada hoy una posibilidad viable, la reforma de los sistemas impositivos actuales parece la vía más atractiva de actuación, considerando tanto la existencia de un número considerable de figuras impositivas (y en beneficio de una menor burocracia administrativa) como la reticencia de los agentes económicos a aceptar nuevas cargas fiscales o parafiscales”, Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, *op. cit.*, pág. 56.

tipo de conductas¹⁵⁷. En este sentido, Aizega Zubillaga señala que es habitual que la estructura jurídica de un tributo con finalidad recaudatoria refleje dicha finalidad, así como que, encuadradas en dicha estructura, se encuentren disposiciones que posean una finalidad que nada tenga que ver, de modo directo, con la finalidad recaudatoria, como es el caso de los beneficios tributarios a través de los que se pretenden alcanzar objetivos constitucionales¹⁵⁸. Y así, siguiendo a Guervós Maíllo, ante las dificultades que plantea la implantación de nuevos tributos ambientales, resulta más eficaz la utilización de los beneficios fiscales para la protección del medio ambiente, la promoción de los medios de transporte más eficientes energéticamente y la movilidad obligada y el fomento del uso de las energías renovables en el marco del desarrollo sostenible¹⁵⁹.

No obstante lo anterior, partiendo del análisis doctrinal de la extrafiscalidad, han de hacerse algunas precisiones en relación con su impacto en el Impuesto sobre Sociedades:

- En la clásica distinción entre impuestos financieros e impuestos de ordenación, Albiñana García-Quintana aclara que las medidas de concesión de beneficios fiscales no son, per se, impuestos de ordenación, sino que las medidas de estímulo o incentivos, al servicio de la política económica, de los correlativos comportamientos económicos “son el envés del respectivo

¹⁵⁷ Señala Martos García que “cuando nos referimos a la utilización de los tributos con fines extrafiscales, debemos distinguir, a nuestro juicio, aquellos casos en los que para conseguir la legítima finalidad que persiguen (sanitaria, laboral, medioambiental, etc.) se establecen beneficios fiscales en figuras impositivas clásicas, que incentivan a través del premio -reducción parcial o total de la carga fiscal- la realización de ciertas conductas”, concluyendo que “en estos casos, no hay una consecuencia jurídica negativa para el administrado por la realización de su conducta, sino todo lo contrario. El legislador opta por premiar las actuaciones positivas y, por tanto, su naturaleza jurídica se aparta de las sanciones”, Martos García, Juan Jesús, “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular...”, *op. cit.*, pág. 21.

¹⁵⁸ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 49.

¹⁵⁹ Guervós Maíllo, María Angeles, “Beneficios fiscales: ¿uso o abuso?”, en Martín Dégano, Isidoro y otros (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 331 y 339-341.

impuesto financiero” y “constituyen una excepción al régimen general”¹⁶⁰. Para que un tributo pueda calificarse como extrafiscal, es preciso, como señala Mateo, que el legislador haya buscado dicha finalidad como un efecto directo¹⁶¹. Por tanto, apunta Borrero Moro, no tendría tal consideración un impuesto directo (como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades), con una clara función fiscal (allegar recursos económicos), pero que puede genera un efecto extrafiscal indeseado, contrario a su propia finalidad fiscal, consistente en desincentivar la realización de una actividad económica, sin perjuicio de que, como consecuencia del mandato constitucional de protección del medio ambiental, penetre en el sistema tributario concretándose en la reforma de los tributos existentes en “clave ecológica” y la creación de nuevos instrumentos fiscales para preservar el medio ambiente¹⁶².

- En esta línea, como nos indica Varona Alabern, la inclusión de determinados elementos medioambientales en la configuración del tributo no convierte al Impuesto sobre Sociedades en un tributo extrafiscal, dado que su finalidad sigue siendo primordialmente fiscal, sin perjuicio de la incorporación de elementos extrafiscales, normalmente en forma de incentivos o beneficios fiscales. Como señala este autor, para definir un tributo como extrafiscal es

¹⁶⁰ Albiñana García-Quintana, César, “Los impuestos de ordenamiento económico”, Hacienda Pública Española, nº 71, 1981, pág. 18.

¹⁶¹ Mateo, Luis, “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, Revista Española de Derecho Financiero, nº 39, 1983, pág. 344. En este sentido, se ha señalado que “para que podamos hablar de utilización extrafiscal de los tributos es necesario que exista tanto una consciencia clara de los fines pretendidos por parte del legislador, como una voluntad manifiesta de conseguirlos a través del establecimiento de tributos”, Marcilla López, Alberto y Collado Pérez, Miriam, “La tributación medioambiental”, *op. cit.*, pág. 171. En el mismo sentido, Aizega Zubillaga delimita el contenido de la extrafiscalidad excluyendo de la misma los efectos no voluntariamente buscados por el legislador, Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 71.

¹⁶² Borrero Moro, Cristóbal J., *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999, págs. 58-59. De forma similar, Mateo había afirmado, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que “en el seno de dicho impuesto existen mecanismos pensados para ocasionar o incentivar determinados comportamientos económicos que, en ocasiones, alcanzan sus objetivos mediante el sacrificio de un cierto nivel de recaudación (por ejemplo, la deducción por adquisición de vivienda propia), pero ninguna de tales circunstancias permiten entender que nos encontramos ante un impuesto con fines no fiscales o de ordenamiento”, Mateo, Luis, “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *op. cit.*, pág. 344.

preciso que estén concebidos en su fundamento y estructura para lograr una finalidad de carácter no fiscal, es decir, han de estar configurados internamente con este propósito, de forma que sus elementos esenciales se dirijan a la consecución de dicha finalidad¹⁶³. En este mismo sentido, Aizeba Zubillaga advierte que no debe confundirse un tributo con finalidad extrafiscal secundaria con un tributo donde existen uno o varios preceptos con una finalidad extrafiscal, pues en el primer caso la extrafiscalidad es posible predicarla del tributo en su conjunto, mientras que en el segundo nos encontramos ante normas extrafiscales contenidas en tributos fiscales¹⁶⁴. Este último es el caso del Impuesto sobre Sociedades, dado que no se encuentra actualmente configurado para que su función principal sea distinta de la recaudatoria, por lo que no puede definirse como un tributo extrafiscal, sin perjuicio de que incorpore claros elementos de extrafiscalidad y pueda ser deseable que se profundice en esta línea.

- En relación con lo anterior, tampoco por ello el Impuesto sobre Sociedades puede definirse como un tributo ambiental¹⁶⁵, puesto que se trata de un tributo

¹⁶³ Varona Alabern, Juan Enrique, “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, en Martínez Pisón, Juan Arrieta, Collado Yurita, Miguel Ángel y Zornoza Pérez, Juan (Dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 58-59.

¹⁶⁴ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 81.

¹⁶⁵ Los tributos medioambientales no sólo no están definidos en nuestra normativa tributaria, sino que la clasificación clásica en impuestos, tasas y contribuciones especiales que contiene en artículo 2.2 de la Ley General Tributaria ha planteado complejos problemas a la hora de calificar diversas figuras en dichas categorías, optando Carbajo Vasco por definir el tributo ambiental como “aquel cuyo objeto imponible se establece en atención al daño ambiental que produce y cuya base imponible y tasa de imposición gradúan adecuadamente el impacto negativo”, Carbajo Vasco, Domingo, “Sobre el concepto de tributo ambiental. A vueltas con un viejo tema”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 5/2010, págs. 12 y 16. Este mismo autor, junto con Herrera Molina, proponen definir como tributo ambiental “aquel cuya estructura establece un incentivo a la protección de la naturaleza, o un mecanismo para que recaigan sobre el causante de la contaminación las desventajas externas derivadas del deterioro medioambiental”, Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental”, *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Derecho* 2/2003, Fundación Biodiversidad, pág. 10. A efectos de definir los tributos ambientales, podemos seguir la propuesta de Buñuel González y Herrera Molina de introducir el siguiente concepto en la Ley General Tributaria: “Tributos medioambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo objeto imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental”, Buñuel González, Miguel y Herrera Molina,

ordinario, aun cuando en alguno de sus elementos configuradores se pueda recoger el interés ambiental¹⁶⁶. Siguiendo a Bokobo Moiche, el concepto de gravamen ambiental adquiere plena virtualidad puesto en relación con el concepto jurídico de ambiente, pues el objeto imponible está compuesto por los elementos que precisamente se incluyen dentro de este concepto, debiendo subyacer tres principios: el principio del vínculo, entendido como la necesaria relación que ha de existir con la realidad ambiental; el principio de finalidad o de carácter finalista, por el cual el tributo ambiental debe tener como prioridad la protección del medio ambiente, ya sea de forma directa o indirecta; y el principio de neutralidad, el cual, si bien no es esencial, debe estar presente para no provocar una merma en la competitividad empresarial y, para ello, debe estar acorde con el objetivo de desarrollo sostenible¹⁶⁷.

Pedro Manuel (Dirs.), “Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 18/2003, pág. 9. Para Bokobo Moiche, son “tributos ambientales las prestaciones pecuniarias exigidas por un ente público con la finalidad principal de producir efectos de conservación, reparación, mejora y, en general, protección del medio ambiente”, Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, *op. cit.*, pág. 83. García Luque define el tributo ambiental en sentido estricto como “aquel gravamen cuya finalidad se basa en la prevención del daño ambiental y se articula de forma tal que pretende la desincentivación de las conductas contrarias al medio ambiente”, García Luque, Elisa I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*, Lex Nova, Valladolid, 2011, pág. 247. Embid Irujo, siguiendo la doctrina alemana (Kluth y M. Kloepper), distingue en tributos ambientales en sentido amplio (prestaciones pecuniarias de derecho público que sirven directa o indirectamente para realizar objetivos de política ambiental) y tributos ambientales en sentido estricto (tributos extrafiscales dirigidos a orientar aquellas conductas de productores y consumidores que inciden sobre el medio ambiente), Embid Irujo, Antonio, “La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico. Consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales”, *Revista de Administración Pública*, nº 148, enero-abril 1999, pág. 66. Desde una perspectiva económica, Gago Rodríguez y Labandeira Villot definen el tributo ambiental como “un pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes, a partir o no de un determinado nivel mínimo, siendo calculado por la aplicación de un tipo impositivo, fijo o variable, a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural”, Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “La Imposición Ambiental:...”, *op. cit.*, pág. 198.

A este respecto, es particularmente importante recordar que no es suficiente con añadir el adjetivo “verde”, “ambiental” o “ecológico” a un tributo para que lo sea realmente, Figueroa Neri, Aimée, “Ocho mitos y una ausencia en los tributos ambientales”, *Crónica Tributaria*, nº 82-83, 1997, pág. 79; Carbajo Vasco, Domingo, “Sobre el concepto de tributo ambiental. A vueltas con un viejo tema”, *op. cit.*, pág. 16.

¹⁶⁶ Sánchez Blázquez, Víctor Manuel, “Concepto e idoneidad de los tributos ambientales”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 42.

¹⁶⁷ Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, *op. cit.*, pág. 83.

- Pero, como explica Rodríguez Muñoz, todos los tributos presentan rasgos extrafiscales, por el mero hecho de que producen efectos económicos en el sujeto pasivo y tiene una incidencia, querida o no, sobre su renta y su comportamiento económico, de forma que, hasta los tributos menos sospechosos de tener otra finalidad que la recaudatoria, como es el caso del IRPF (y, podemos añadir, del Impuesto sobre Sociedades), son instrumentos que pueden utilizarse para, a través de los diversos mecanismos de incentivo fiscal, los más variados objetivos de política económica y social, “sin que nadie por eso ose calificar a dicho impuesto como de tributo extrafiscal”¹⁶⁸. Reveladoras resultan las palabras de Herrera Molina cuando señala que “el análisis del Derecho tributario ambiental debe partir de la distinción entre «tributos ambientales» en sentido estricto y «elementos tributarios ambientales» (beneficios fiscales, modulación de los elementos cuantitativos, aspectos contables) que se introducen en otros tributos, bien sea forzando su lógica interna (amortizaciones especiales en la imposición sobre la renta), bien reforzándola en una dirección ambiental (tipos reducidos para productos menos contaminantes en el impuesto sobre hidrocarburos)”¹⁶⁹. En esta misma línea, González García rechaza la existencia de una contradicción entre los fines fiscales y extrafiscales, pues frecuentemente se presentan unidos en la totalidad de las figuras tributarias, si bien en distinto grado, lo que nos lleva nuevamente a la conclusión de que, necesariamente, todo tributo producirá algún efecto extrafiscal, si bien dicha finalidad, si es querida, deberá reflejarse en la estructura del tributo, normalmente mediante la inserción de

¹⁶⁸ Rodríguez Muñoz, José Manuel, *La alternativa fiscal verde*, op. cit., págs. 420 y 435.

¹⁶⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, op. cit., pág. 55. En el mismo sentido, Villar Ezcurra, Marta, “Desarrollo sostenible y tributos ambientales”, *Crónica Tributaria*, n° 107, 2003, pág. 129, sin perjuicio de que esta autora y Albiñana García-Quintana han sugerido que “es posible que un impuesto no-ecológico mediante exenciones (parciales o totales) y desgravaciones cumpla los fines que son propios de un impuesto ecológico, en cuyo caso como tal ha de ser considerado y regulado según las medidas protectoras, incentivadoras o represoras que contenga”, Villar Ezcurra, Marta y Albiñana García-Quintana, César, “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 197-198, 1999, pág. 57.

beneficios fiscales de carácter extrafiscal en la estructura de un tributo de carácter eminentemente fiscal¹⁷⁰.

- En este sentido, Rosembuj ha destacado la importancia de la “ambientalización” de cada tributo, de forma que “no sólo hay que desarrollar específicamente la función *tributaria ambiental*, sino que sería un error no desplegar la función *ambiental tributaria*”¹⁷¹, en el sentido de introducir el elemento ecológico en la estructura de los tributos que componen el sistema tributario¹⁷². De la misma manera, Borrero Moro ha apuntado que “una política tributaria rigurosa en materia ambiental no puede prescindir de aquellos tributos que determinan la caracterización de un sistema tributario”, razón por la cual ha señalado que “es preciso involucrar a estos tributos tradicionales (IRPF, IS, ITPAJD, etc.) en la preservación del medio. Buena muestra de ello es el establecimiento de una exención ambiental en el marco del IS. El principio ambiental debe integrarse en la idea de justicia que proyecta el deber de contribuir al configurarlos”¹⁷³.
- De hecho, para Gago Rodríguez, el éxito de una “reforma fiscal verde” depende, no sólo de la efectividad y eficiencia de los impuestos ambientales, sino también de cómo se inserten en la política ambiental en su conjunto, lo que exige “habilidad para utilizar todos los instrumentos fiscales disponibles y una buena combinación con otro tipo de instrumentos económicos”, demostrando la experiencia comparada que cada vez son más los países que adoptan soluciones mixtas que combinan el principio de “quien contamina,

¹⁷⁰ González García, Eusebio, “Los beneficios fiscales como instrumento de desarrollo”, en Tejerizo López, José Manuel y otros, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 286-287.

¹⁷¹ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 261.

¹⁷² Jiménez Hernández, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, *op. cit.*, pág. 110

¹⁷³ Borrero Moro realiza este comentario al comprobar que, en España, la fiscalidad ambiental se ha planteado fundamentalmente mediante la introducción de nuevos impuestos autonómicos, relegándose de cierta manera la articulación de exenciones tributarias en el seno de tributos tradicionales, Borrero Moro, Cristóbal J., *La tributación ambiental en España*, *op. cit.*, pág. 152.

paga” y los impuestos ambientales, con el de “quién descontamina, ingresa” y los sistemas de subvenciones e incentivos fiscales, así como con la definición de sistemas sectoriales de permisos de contaminación negociables en el mercado¹⁷⁴.

En consecuencia, pese a que, como hemos visto, el Impuesto sobre Sociedades tiene la capacidad de incorporar claros elementos tributarios ambientales en desarrollo de su función extrafiscal¹⁷⁵, no cabe definirlo propiamente como un tributo extrafiscal puro ni como un tributo ambiental, puesto que su configuración estructural actual no permite concluir que su finalidad principal sea distinta de la recaudatoria.

¹⁷⁴ Así, considera la posibilidad de utilizar otros instrumentos fiscales de política ambiental, en forma de exenciones concedidas a determinados productos o consumos con efectos ambientales positivos (por ejemplo, exención en un impuesto energético o eléctrico a la producción o distribución de energías renovables y a la eco-generación) o, lo que aquí más nos interesan, reducciones consistentes en sistemas de amortizaciones aceleradas para instalaciones industriales de eco-generación y distribución de energía y deducciones por actividades de saneamiento y recuperación de suelos, hábitats, etc.; por la instalación de equipamientos energético-eficientes en casas y edificios (para promotores, constructores y particulares que construyen su propia vivienda); por la adquisición de casas y edificios con las condiciones anteriores; por la adquisición de vehículos eléctricos e híbridos; por la producción de energías renovables (solar, eólica, biomasa y gas generado en depósitos de residuos); y por la instalación de equipamientos que permitan la incorporación a la red y la explotación de energías renovables. Gago Rodríguez, Alberto, “Experiencias recientes en el uso de impuestos ambientales y...”, *op. cit.*, pág. 42.

¹⁷⁵ En el mismo sentido, Colao Marín advierte que, partiendo de la naturaleza extrafiscal de los tributos, “el Impuesto sobre Sociedades no tiene el único y exclusivo fin de recaudar ateniéndose a la capacidad económica del sujeto”, sino que puede servir para “cumplir los fines generales que el ordenamiento señala para las figuras tributarias. Puede articularse en su seno mecanismos que olvidando la capacidad económica del sujeto pasivo le permitan liquidar una cuota menor, siempre que tal beneficio se justifique por la tendencia a la consecución de fines amparados por la Constitución”. Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, págs. 149-150.

2. BENEFICIOS FISCALES AMBIENTALES

2.1 Los beneficios fiscales ambientales en el Impuesto sobre Sociedades

2.1.1 El concepto de beneficio fiscal

La inexcusable necesidad de que el Impuesto sobre Sociedades cumpla con el principio de generalidad, el cual se puede ver amenazado por la existencia de múltiples incentivos fiscales que drenen su potencia recaudatoria y, por otra parte, la necesidad de que este tributo cumpla adecuadamente sus funciones dentro del sistema fiscal exige, por tanto, deslindar claramente las dos facetas del impuesto: la faceta recaudatoria y su faceta como instrumento de política económica¹⁷⁶. En tanto que los tributos no se limitan a la captación de ingresos necesarios para hacer frente a los gastos públicos, sino que sus fines se extienden más allá de los meramente recaudatorios, surge la naturaleza extrafiscal¹⁷⁷, pudiendo así el Derecho Tributario facilitar u obstaculizar actividades por medio de tributos, recargos y beneficios fiscales, contribuyendo todos ellos al cumplimiento de los fines esenciales, constitucionales y legítimos encomendados al Estado: los tributos y recargos proporcionando ingresos procedentes de los contribuyentes y que retornarán a los mismos mediante la prestación de servicios públicos; y los segundos, dejando en manos del Estado ingresos que deberían haberse transferido al Estado, pero que son retenidos por los contribuyentes al haber contribuido al desarrollo de determinados fines públicos¹⁷⁸. En ambos casos, nos encontramos ante medidas de fomento o

¹⁷⁶ Eiroa Vilarnovo, Francisco, J., “La deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades. La Orden de 17 de junio de 1981”, en VV.AA., *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983, pág. 422.

¹⁷⁷ García Bueno, Marco César, “Los beneficios fiscales: instrumentos para el fomento de la investigación y el desarrollo”, en Peña Mena, José Antonio de la, Ríos Granados, Gabriela y Valadés, Diego (Coord.), *Investigación y desarrollo en la reforma fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002, pág. 65.

¹⁷⁸ González García, Eusebio, “Los beneficios fiscales como instrumento de desarrollo”, *op.cit.*, pág. 277-278. Posteriormente, este autor clarifica que “en una palabra, con el impuesto se recauda y con la política de gastos se orienta y promueve”, pág. 285.

estimulación, con las que se pretende estimular conductas que son beneficiosas para el medio ambiente, otorgando un trato favorable para aquellas conductas favorables al medio ambiente, como, por ejemplo, la adopción de mecanismos anticontaminantes, especialmente cuando, sin producir efectos en la productividad, implican costes adicionales para las empresas que adoptan una política ambiental¹⁷⁹.

En relación con esta faceta de fomento, la introducción de la finalidad extrafiscal de carácter ambiental en el Impuesto sobre Sociedades se realiza fundamentalmente mediante la aprobación de beneficios fiscales que promuevan la conducta favorable de las empresas hacia el medio ambiente¹⁸⁰.

No podemos adentrarnos en el concepto de beneficio fiscal sin hacer referencia al clásico trabajo de Sainz de Bujanda que analiza la exención tributaria, entendida, en su concepto amplio, “como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria –al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas– y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos”¹⁸¹.

¹⁷⁹ Pérez Arraiz, Javier, “El derecho al medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 45.

¹⁸⁰ Señala a este respecto Rodríguez Muñoz que “estos elementos extrafiscales se articulan preferentemente aunque no únicamente a través de los instrumentos de gasto fiscal presentes y posibles en todas las normas tributarias [...] Casi huelga referir, en cuanto a la fiscalidad medioambiental, la cantidad e importancia creciente de los elementos extrafiscales de finalidad ambiental presentes cada día en mayor número en el impuesto sobre sociedades, sin que por eso nadie ose calificar a dicho impuesto como tributo extrafiscal”, Rodríguez Muñoz, José Manuel, *La alternativa fiscal verde, op. cit.*, págs. 435.

¹⁸¹ Sainz de Bujanda, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho financiero*, Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 427. Por tanto, las deducciones por inversiones medioambientales se pueden conceptuar como “exenciones” que operan en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, como hace Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado (la tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía)”, *Quincena Fiscal*, nº 3 y 4, 2007 (versión electrónica), págs. 95-96.

Así, el beneficio fiscal, explica Albiñana García-Quintana, “actúa como contraprestación ante un determinado supuesto de sujeción a gravamen”¹⁸².

El concepto de beneficio fiscal, que engloba diversas técnicas (exenciones, reducciones, tipos reducidos, bonificaciones, deducciones), no se encuentra regulado en nuestra normativa¹⁸³, si bien son numerosas las referencias que podemos encontrar al mismo¹⁸⁴. En todo caso, con carácter previo es preciso hacer una precisión terminológica, pues, ante la ausencia de una definición, se suele utilizar de forma indistinta los términos beneficio fiscal, incentivo fiscal y desgravación (de hecho, así lo venimos haciendo en este trabajo). Sin embargo, en puridad, como apunta Soler Roch, el incentivo no es sino un modo de actuar del beneficio fiscal, derivado de la función de estímulo de este, tendente a que el sujeto pasivo adopte un comportamiento concreto. Por su parte, la desgravación

¹⁸² Albiñana García-Quintana, César, “Artículo 133. La potestad tributaria”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo X, Edersa, Madrid, 1998, pág. 288.

¹⁸³ Se ha afirmado que “el vocablo beneficio fiscal es un término polisémico, de límites imprecisos y que comprende en su ámbito semántico diversas técnicas desgravatorias como las reducciones en la base, las bonificaciones porcentuales o las exenciones”, García Novoa, César, “Fiscalidad de los acontecimientos de interés público y aportaciones de las Cajas de Ahorro con cargo a la obra benéfico-social. Una reflexión”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 2011 (versión electrónica), pág. 5.

¹⁸⁴ Así, por ejemplo:

- En la propia Constitución: artículo 133.3 (“Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley”) y 134.2 (“Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”).
- En la Ley General Tributaria: artículo 8, según el cual se regularán en todo caso por Ley “el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”, entre otros muchos (artículo 14, artículo 34, artículo 115, artículo 117, artículo 141, artículo 186, artículo 194, artículo 211, artículo 227).
- En el Código Penal: artículo 305: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

es el resultado que produce la actuación del beneficio, siendo por tanto más correcto hablar de efecto desgravatorio. En definitiva, como concluye Soler Roch, “en ambos casos (desgravación e incentivo) estamos ante los efectos producidos por la concesión de beneficio en planos distintos, pero relacionados entre sí: dicha concesión produce un efecto desgravatorio en relación con el tributo, y es precisamente la perspectiva de la desgravación la que deberá motiva la conducta del sujeto pasivo hacia el supuesto de hecho previsto en la norma que regula el incentivo”¹⁸⁵. Como indica Sainz de Bujanda, el efecto desgravatorio, en un sentido amplio, “se produce siempre que el legislador introduce en la normativa modificaciones encaminadas a reducir la carga inherente a un determinado tributo”¹⁸⁶. Posteriormente, Soler Roch define los “incentivos fiscales” como “una modalidad específica de beneficios tributarios [...] ligada a la [...] conducta o actitud que el legislador quiere estimular en el contribuyente [...] unido a la idea de fomento y, en tal sentido, puede decirse que cualquiera que sea la figura empleada, aquél responde a algo más que a la idea de «ninguna o menor tributación», entendida como un privilegio, excepción o anomalía del sistema tributario”¹⁸⁷.

Realizada dicha precisión terminológica, la Memoria de Beneficios Fiscales resume de la siguiente forma los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro impositivo debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal¹⁸⁸:

¹⁸⁵ Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 50-51.

¹⁸⁶ Sainz de Bujanda, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *op. cit.*, pág. 432.

¹⁸⁷ Soler Roch, María Teresa, “Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión”, Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 17, 1992, pág. 2.

¹⁸⁸ En este mismo sentido, Ibáñez García, Isaac, “La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 7, 2010, pág. 20.

- a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del impuesto, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.
- b) Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.
- c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.
- d) No presentarse ninguna compensación del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.
- e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.
- f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Ante la dificultad de establecer un concepto unitario de beneficio tributario, Casas Agudo propone una definición según la cual son beneficios tributarios “aquellos instrumentos que, de un modo no independiente al tributo sino formando parte de la configuración objetiva de su presupuesto de hecho, excluyen de su ámbito determinados supuestos o restringen la cuantía del gravamen al operar en cualquiera de los elementos del tributo (hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen o cuota), provocando un gasto fiscal con la vocación de alentar la realización de valores constitucionalmente protegidos”¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Previamente señala que “los beneficios tributarios se insertan, por tanto, en el sistema impositivo y contribuyen de un modo fundamental, por un lado, a conformar la coherencia interna que debe existir entre todos los elementos de la norma impositiva, y por otro, como veremos más adelante, a realizar y expresar el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos proclamados en el artículo

Velarde Aramayo, por su parte, elabora un concepto de carácter descriptivo y general, según el cual los beneficios fiscales son “los tratamientos sustractivos de la carga tributaria que son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, de carácter derogatorio o complementario, que tienen como prioridad generar posiciones preferenciales en los sujetos pasivos que gocen de los mismos. Constituyen un gasto fiscal y afectan a cualquiera de los elementos configuradores de los tributos elegidos, bien sea en fase liquidatoria o en momentos anteriores o posteriores”¹⁹⁰.

Para García Luis, “el beneficio fiscal puede definirse con carácter general como aquella norma tributaria que supone una derogación total o parcial de otra u otras que configuran la estructura normal del tributo por motivos de política económica y/o social y cuyo resultado inmediato es la reducción de la carga tributaria del beneficiario”. Este autor hace especial hincapié en dos aspectos: la identificación de los términos “gasto fiscal” y “beneficio fiscal”, en el sentido de que el primero no es más que la consecuencia lógica de la existencia del segundo, y el claro carácter instrumental de política no tributaria con finalidades estimuladoras¹⁹¹.

Rubio Guerrero, por su parte, nos ofrece una definición de este concepto, según la cual “se entiende por beneficio o incentivo fiscal aquella acción que pretende reducir la carga fiscal del contribuyente si cumple, en tiempo y forma, una serie de requisitos establecidos en la legislación fiscal con el fin de conseguir determinados objetivos de política tributaria establecidos por el Gobierno”, utilizándose en el Impuesto sobre Sociedades para “incentivar comportamientos

31.1 CE definiendo la concreta capacidad contributiva del contribuyente”, Casas Agudo, David, “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, en Sánchez Galiana, José Antonio (Coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 27 y 39.

¹⁹⁰ Velarde Aramayo, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 53.

¹⁹¹ García Luis, Tomás, *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo*, Lex Nova, Valladolid, 1990, págs. 35, 38, 47 y 70.

estratégicos trascendentales en las decisiones empresariales”, como la protección del medio ambiente¹⁹². De forma similar, Díaz-Arias apunta que “cabe considerar en un sentido amplio a los incentivos fiscales como toda medida que, adoptada respecto de un tributo con la finalidad de impulsar comportamientos determinados, represente una excepción a su normal configuración, incidiendo en elementos de su estructura como son la base, el tipo o la cuota, dando lugar a una reducción de su capacidad recaudatoria”¹⁹³.

Nos estamos refiriendo, por tanto, a la introducción en la estructura del tributo de incentivos fiscales como medidas de apoyo o estímulo instrumental mediante un mecanismo desgravatorio del tributo¹⁹⁴, que se configuran como una excepción al régimen general que origina una reducción de la presión fiscal dirigida a incentivar determinadas conductas o la protección de actividades o sujetos en razón del territorio o sector en que desarrollan su actividad¹⁹⁵ y que pueden incidir en los distintos elementos de la estructura del tributo (la base, el tipo o la cuota)¹⁹⁶. Por tanto, es esencial para el incentivo fiscal la finalidad de

¹⁹² Rubio Guerrero, Juan José, “Incentivos fiscales a la inversión empresarial en el Impuesto sobre Sociedades”, *CIm. Economía: Revista económica de Castilla-La Mancha*, nº 16, 2010, pág. 260. Por su parte, García Carrera, bajo el régimen de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, destacaba la siguientes características para definir el concepto de incentivo o beneficio fiscal: un medio para conseguir el desarrollo económico de un sector determinado; al que puede accederse cuando previamente se ha dictado una autorización administrativa calificando al sector a desarrollar y en el que el contribuyente puede encontrarse incluido; que precisa petición del contribuyente; se concede mediante orden singular, en la que constan los beneficios y plazo de disfrute; la concesión puede ser específica para un acto determinado, conociéndose previamente por la Administración la base a incentivar o bonificar, o genérica sobre un impuesto determinado, a utilizar por el contribuyente, dentro del plazo del disfrute concedido, cada vez que se dé el acto que establezca una base del Impuesto que produzca cuota sobre la que aplicar la bonificación, García Carrera, Joaquín, *Beneficios fiscales a las empresas*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. XII.

¹⁹³ Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, en Instituto de Estudios Económicos, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1 y 2, 2002, pág. 175.

¹⁹⁴ Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, *op. cit.*, pág. 20. A esta definición se adhiere Herrera Molina, Pedro Manuel, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pág. 52.

¹⁹⁵ Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad...”, *op. cit.*, pág. 138.

¹⁹⁶ Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 175. Gota Losada ofrece la siguiente clasificación de incentivos fiscales a la inversión en el Impuesto sobre Sociedades: reducción general del tipo de gravamen, reducción selectiva del tipo de gravamen (para

alcanzar un objetivo de naturaleza extrafiscal, puesto que, sin esta filosofía de fomento, que es lo que lo configura desde una perspectiva jurídica como una exención tributaria extrafiscal, no puede hablarse estrictamente de un incentivo fiscal¹⁹⁷. Y esta finalidad extrafiscal, que se encontrará inspirada en fines constitucionales, es la que nos permite alejarnos de la concepción tradicional del beneficio tributario como desviación respecto de los principios inspiradores del Derecho tributario y una derogación del régimen normal de los tributos, convirtiéndose así en un instrumento plenamente admisible¹⁹⁸.

En este sentido, como indica Herrera Molina, es preciso distinguir las meras técnicas desgravatorias de los beneficios fiscales. Las primeras son un puro reflejo del objeto imponible delimitado por el legislador, carente de finalidades extrafiscales, cuya base se encuentra en el principio de capacidad económica. En cambio, los beneficios fiscales son tratamientos tributarios excepcionales que persiguen favorecer determinados supuestos de hecho, a partir de principios basados en funciones promocionales, los cuales deberán ponerse a prueba en relación con la finalidad constitucional que persigan, demostrándose su adecuación o idoneidad (los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin perseguido), necesidad (intervención de la forma más moderada posible) y proporcionalidad (ponderación de los beneficios derivados de la medidas y el sacrificio que implica para los derechos de los ciudadanos y ponderación entre el derecho al reparto de la carga tributaria según el principio de capacidad

nuevas explotaciones, para determinadas inversiones y para sectores determinados), autofinanciación exenta (fondos de previsión para inversiones y reservas para inversiones de exportación), amortizaciones aceleradas, deducción por inversiones, incentivos al empleo y exención de las plusvalías por reinversión, Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades, Tomo I, Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España*, Banco Exterior de España, Madrid, 1988, págs. 232-237.

¹⁹⁷ Así, no cabría considerar como incentivo fiscal aquellas medidas dirigidas a la corrección técnica del tributo, como es el caso de los mecanismos para evitar la doble imposición, García Luis, Tomás, *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo*, *op. cit.*, págs. 27-28.

¹⁹⁸ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 95.

económica y los fines extrafiscales)¹⁹⁹. A este respecto, González García ha utilizado la expresión “beneficios fiscales incentivadores” para denominar a este tipo de instrumentos promocionales, destacando la existencia de “intereses fiscales dignos de protección fuera del ámbito del principio de capacidad contributiva; de donde algunos deducen que la justicia tributaria no puede agostarse en el reparto del coste de los servicios públicos, sino que debería abarcar también el conjunto de minoraciones tributarias dirigidas a favorecer el desarrollo económico o a incrementar el bienestar social”²⁰⁰. Como ha apuntado Díaz-Arias, para satisfacer el principio de justicia financiera es necesario que los efectos generados por el incentivo fiscal redunden en beneficio de la colectividad y no exclusivamente de los sujetos pasivos beneficiados de forma directa por el incentivo²⁰¹.

La identificación del beneficio fiscal extrafiscal exigirá, siguiendo a Aizega Zubillaga, un análisis en tres fases: (i) en primer lugar, de la configuración general del tributo, de sus características y de sus principios fundadores; (ii) en segundo lugar, de la norma concreta, de la forma en que afecta a los sujetos pasivos, analizando si el tratamiento produce una excepción o una derogación de lo que es el tratamiento ordinario del tributo que no responde, directa o indirectamente, a razones de capacidad económica; y (iii) en tercer lugar, de la finalidad del precepto, esto es, si se corresponde o no con la finalidad fiscal del tributo o si responde a otro tipo de finalidad constitucional²⁰².

¹⁹⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo”, *Impuestos*, nº 15-16, 1996, pág. 1051- 1053.

²⁰⁰ González García, Eusebio, “Los beneficios fiscales como instrumento de desarrollo”, *op. cit.*, págs. 288-289.

²⁰¹ Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 175.

²⁰² Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 83.

Para el Tribunal Constitucional, el beneficio fiscal²⁰³, en la forma de exención o reducción tributaria, es un elemento de relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente y que crea una situación jurídica individualizada a favor del beneficiado, permitiendo no satisfacer un determinado tributo o satisfacerlo en una cuantía menor a la prevista con carácter general (Sentencia 6/1983, de 4 de febrero de 1983). De forma similar, el Tribunal Supremo ha definido los beneficios fiscales como un término “comprensivo de cualesquiera reglas de privilegio que, sobre una situación normalmente sometida al impuesto, suponga una minoración o liberación de la carga tributaria” (Sentencia de 20 de enero de 2000), pudiendo considerarse como una excepción al deber constitucional previsto en el artículo 31 de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas justificado en la realización de determinadas inversiones (Sentencia de 25 septiembre de 1998)²⁰⁴.

Por lo que se refiere a la tipología y regulación normativa de los beneficios fiscales que nos podemos encontrar, como señala la Memoria de Beneficios Fiscales para el ejercicio 2011, los beneficios fiscales existentes en el Impuesto sobre Sociedades están compuestos por una serie de incentivos que actúan en las distintas fases de la estructura del tributo, pudiendo consistir en la corrección del resultado contable mediante la realización de ajustes para determinar la base imponible, la aplicación de tipos reducidos de gravamen y la aplicación de una serie bonificaciones y deducciones en la cuota que minoran la cuota íntegra,

²⁰³ Concepto que no se encuentra legalmente definido, aunque esté mencionado en el artículo 134.2 de la Constitución, Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*. Tomo II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, 4ª Edición, pág. 1.503.

²⁰⁴ Por lo que se refiere específicamente a los incentivos fiscales a la inversión, Estaban Paúl señala que esta denominación “engloba todos aquellos beneficios fiscales concedidos para la realización de determinadas actividades de carácter inversor, consideradas beneficiosas para la economía. Lo que justifica la atenuación de la carga fiscal es, precisamente, la realización de dichas actividades”. Se trata, por tanto, de “una exoneración parcial o, una suavización de la carga tributaria, para aquellos sujetos que realicen determinadas actuaciones. Es, precisamente, el beneficio económico general suscitado por estas actuaciones el que justifica un trato fiscalmente discriminatorio en favor de los sujetos que las realicen”, Estaban Paúl, Angel, “Incentivos fiscales a la inversión: legitimidad, oportunidad y eficiencia económica”, *Gaceta Fiscal*, nº 88, 1991, págs. 63 y 65.

persiguiendo distintas finalidades²⁰⁵. La Ley del Impuesto sobre Sociedades únicamente regula aquellos que tienen por objeto fomentar, con carácter estructural, la realización de determinadas actividades (por ejemplo, la investigación, el desarrollo y la innovación o la reinversión de beneficios extraordinarios). Los incentivos fiscales de carácter general relacionados con la política coyuntural, como fue originalmente la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente, no constan en el articulado, pero respecto de los mismos se establece la oportuna y concreta habilitación a favor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 134.7 de la Constitución²⁰⁶.

La instrumentación de los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades afecta a las distintas partes de la estructura del tributo, pudiendo distinguirse exenciones en sentido estricto (determinadas explotaciones forestales, la antigua exención por reinversión de plusvalías), diferimiento en la tributación (libertad de amortización o amortización acelerada, el antiguo diferimiento por reinversión), tipos de gravamen reducidos (por ejemplo, para las empresas de reducida dimensión), bonificaciones en cuota (determinadas actividades exportadoras) y deducciones en la cuota para incentivar la realización de determinadas actividades, por lo que la primera cuestión a analizar al utilizarse estas técnicas fiscales tendrá que ser la fórmula por la que se opta y las razones

²⁰⁵ García Torres-Fernández los clasifica de la siguiente forma: beneficios fiscales dirigidos a las empresas de nueva creación, beneficios fiscales de apoyo a la inversión empresarial (entre los que se encontrarían los incentivos para la protección del medio ambiente), beneficios fiscales por radicación de la empresa y beneficios fiscales dirigidos a sectores económicos concretos, García-Torres Fernández, María Jesús, “Beneficios fiscales a la actividad empresarial”, en Sánchez Galiana, José Antonio (Coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 41-98.

²⁰⁶ No obstante, a juicio de Díaz-Arias, desde un punto de vista funcional hubiera resultado más aconsejable la inclusión de los incentivos coyunturales en la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades, por medio de disposiciones transitorias, de forma que se concentrara en un único cuerpo normativo la regulación de los incentivos, favoreciendo el principio de transparencia, Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 177.

que han llevado a su elección²⁰⁷. Como tendremos ocasión de analizar con posterioridad, el incentivo fiscal constituye un gasto público que debe responder a un objetivo constitucionalmente protegido y ha de superar las limitaciones existentes para las ayudas estatales incompatibles con el ordenamiento comunitario²⁰⁸.

2.1.2 Los beneficios fiscales ambientales

Señalábamos que la función extrafiscal se puede manifestar de forma negativa, incrementado la carga tributaria asociada a las actividades más perjudiciales para el medio ambiente, o de forma positiva, otorgando incentivos fiscales para la adopción de conductas más respetuosas²⁰⁹. Ambos instrumentos pueden utilizarse para fomentar las inversiones medioambientales, si bien desde distintas perspectivas: así, mientras los incentivos positivos pueden constituir una ayuda a la financiación de las inversiones ambientales (de forma similar a una

²⁰⁷ En relación con esta cuestión, Calvo Ortega, señala que se trata de una decisión compleja que necesitará de una motivación suficiente por parte del poder tributario de que se trate, proponiendo las siguientes alternativas: (i) amortización acelerada para la adquisición de elementos del inmovilizado nuevos de vida corta y de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera; (ii) deducción en la cuota para las instalaciones y equipos dedicados a la utilización de energías renovables; (iii) bonificación en el impuesto de que se trate en el caso de inversiones con carácter de permanencia y que se localicen en un bien determinado, Calvo Ortega, Rafael, “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, *op. cit.*, págs. 119-120.

²⁰⁸ Villar Ezcurra, Marta, “Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía”, *Quincena Fiscal*, nº 5, marzo de 2013, pág. 32.

²⁰⁹ “Existen dos grandes grupos de instrumentos: los llamados tributos ambientales o tributos verdes, por un lado, y los incentivos fiscales, por otro. A través de los primeros, los entes públicos obtienen recursos que revierten después en la mejora, conservación o reparación del medio ambiente. A través de los segundos son los propios particulares los que se benefician de determinadas cantidades para cumplir los objetivos ambientales marcados por las Administraciones”, Marcilla López, Alberto y Collado Pérez, Miriam, “La tributación medioambiental”, *op. cit.*, pág. 162 De forma similar, “los tributos medioambientales podrían «dejar de ser» medio para obtener ingresos públicos, en la medida que estuvieran más orientados a servir como instrumento de política económica, disuasorio y «sancionador» ante actividades industriales indeseadas. Postura que debemos contrastar, inevitablemente, con la opinión discordante de quienes estiman que sería más eficaz «premiar» (subvencionando, aplicando exenciones, etc.) a quienes producen sin contaminar, frente a la actuación, negativa, de penalizar a quienes lo hacen”, Cruz Rodríguez, Baltasar de la, “Notas sobre política y fiscalidad ambiental”, *op. cit.*, pág. 2.

subvención), los instrumentos negativos persiguen que la empresa renueve sus inversiones para evitar el coste que supondría no acometer dicha inversión²¹⁰.

En este sentido, se ha señalado que, si se decide explorar la vía de la fiscalidad para la protección del medio ambiente, ha de analizarse toda la gama de elementos fiscales, incluyendo los incentivos fiscales, a los que Autrand concede un carácter primordial y sitúa en una posición privilegiada, atendiendo a la eficacia que han demostrado en determinadas áreas²¹¹.

Ahora bien, como apuntan Carbajo Vasco y Herrera Molina²¹², puede ocurrir que existan beneficios fiscales que potencien actividades industriales o productivas perjudiciales el medio ambiente en sus diversas facetas, por lo que todo análisis de los beneficios fiscales ambientales debería desarrollarse en dos niveles:

- Identificar y cuantificar, en su caso, los beneficios fiscales que favorecen el medio ambiente.
- Identificar y cuantificar, en su caso, los beneficios fiscales que favorecen actividades, operaciones o productos dañinos para el medio ambiente. Como hemos visto, una primera fase de la reforma fiscal verde debería ir dirigida a corregir este efecto.

Los incentivos fiscales ambientales permiten la integración de las políticas fiscales y ambientales mediante la utilización los impuestos directos como un instrumento de lucha contra la contaminación, normalmente centrados en

²¹⁰ Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 59-60.

²¹¹ Se refiere a las ventajas fiscales autorizadas en la mayoría de los Estados de la Comunidad Europea para promover el consumo de gasolinas sin plomo, Autrand, André, “¿Cuál es la estrategia fiscal respecto al medio ambiente?”, *Autonomies, Revista Catalana de Derecho Público*, nº 15, 1992, pág. 38.

²¹² Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental”, *op. cit.*, pág. 48; Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 124.

fomentar la inversión en tecnologías limpias²¹³, existiendo desde hace tiempo consenso sobre la posibilidad de que las distintas figuras del sistema tributario incorporen beneficios fiscales de finalidad ecológica²¹⁴. Si bien esta posibilidad, en forma de exenciones, bonificaciones y deducciones insertas en la estructura de los tributos tradicionales, se ha generalizado²¹⁵, no es frecuente que se materialicen en incentivos específicos para las inversiones medioambientales, sino que lo habitual es extender los incentivos genéricos a la adquisición de equipos para reducir las emisiones contaminantes²¹⁶.

Pero antes de profundizar sobre este instrumento tributario ambiental, tratemos de delimitar sus límites y de ofrecer una definición. Bokobo Moiche ha definido los “incentivos fiscales ambientales” como “tratamientos tributarios excepcionales, en el sentido de que constituyen una excepción respecto de los tratamientos tributarios ordinarios”, en virtud de los cuales “la Administración tributaria deja de percibir determinadas cantidades para promocionar determinadas conductas o actitudes ecológicas o favorables con el medio ambiente”, bajo la consideración de que “pueden ejercer una influencia considerable sobre los hábitos de consumo y de comportamiento” y pudiéndose encontrar bien en la estructura de los tributos ambientales o bien la estructura de

²¹³ Magadán Díaz, Marta, “La fiscalidad aplicada al medio ambiente”, *op. cit.*, págs. 1249 y 1253.

²¹⁴ Baena Aguilar, Angel, “Protección impositiva y medio natural”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995, pág. 12.

²¹⁵ Señala Guervós Maíllo que, partiendo del mandato constitucional de protección del medio ambiente, el fomento o estímulo de las conductas funcionales para el medio ambiente tiene un amplio campo de aplicación, especialmente “para las empresas o situaciones ya existentes, cuando tercia una renovación legislativa más exigente en protección del medio ambiente (mayor exigencia que casi siempre significa mayor inversión), se han de prever facilidades financieras que estimulen a adaptarse a las nuevas normas, siendo estos instrumentos de estímulo los ya tradicionales de la subvención, los créditos especiales, la libertad de amortización, las exenciones y la bonificaciones fiscales”, Guervós Maíllo, María Angeles, “Medidas fiscales de protección ambiental”, *op. cit.*, pág. 128.

²¹⁶ En estos casos, “los mecanismos tributarios utilizados demuestran la búsqueda de objetivos múltiples por parte del legislador, más allá de los estrictamente ambientales, como son los objetivos de política industrial, de empleo o de balanza de pagos, que incluso dejan traslucir una manifiesta incompatibilidad con los objetivos anticontaminantes”, Marcilla López, Alberto y Collado Pérez, Miriam, “La tributación medioambiental”, *op. cit.*, págs. 167-168.

tributos ordinarios que no tiene carácter específicamente ambiental²¹⁷. De forma similar, García Luque considera que “a simple vista, los beneficios fiscales no son más que una técnica impositiva desgravatoria que, pudiendo afectar a cualquier elemento del tributo, produce un efecto minorador (total o parcial) de la carga tributaria en aras de la protección del medio ambiente”²¹⁸, sin perjuicio de que, como apunta Soler Roch, el incentivo fiscal responde a algo más que a la idea de “ninguna o menor tributación”, entendida como un privilegio, excepción o anomalía del sistema tributario, sino unido a la idea de fomento, de estimulación de una conducta o actitud del contribuyente²¹⁹, que en el caso de los incentivos fiscales ambientales sería la protección del medio ambiente.

Por tanto, siguiendo a Herrera Molina, el elemento clave para definir un incentivo tributario como de carácter ambiental es que el beneficio fiscal tenga por objeto fomentar un cambio de conducta que consista en la salvaguarda o mejora del medio ambiente²²⁰, o, dicho de otro modo, para que un beneficio tributario tenga una verdadera naturaleza medioambiental es necesario que la actividad incentivada tenga por objeto la protección ambiental, ya sea mediante la reducción de los daños ambientales o el incremento de las externalidades positivas, pues, de no producirse este efecto, nos encontraríamos ante un mero crédito fiscal que perseguiría otros objetivos, como puede ser el fomento de las

²¹⁷ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *Impuestos*, nº 8, 30 de abril de 2000, pág. 98; Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, *op. cit.*, pág. 127.

²¹⁸ García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente. Análisis de la deducción por inversiones en instalaciones medioambientales”, Palau 14. *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 30, septiembre-diciembre 1997, pág. 73.

²¹⁹ Soler Roch, María Teresa, “Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión”, *op. cit.*, pág. 2.

²²⁰ Aclarando asimismo que los beneficios fiscales son “medidas desgravatorias que no buscan configurar el gravamen con arreglo a la capacidad económica del contribuyente, sino proteger una situación preexistente o fomentar un cambio de conducta”, Herrera Molina, Pedro Manuel, “El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 287-288.

inversiones, pero ajenos a la protección del medio ambiente²²¹. En definitiva, se trata de estimular a los empresarios para que adopten la conducta más positiva en relación con el medio ambiente, partiendo de la consideración de que son ellos quienes tienen la capacidad de gestión y, por tanto, de elección de los medios que resulten más conveniente para el medio ambiente²²², es decir, en la confianza de que las empresas son más eficientes que el Estado para lograr la implantación de medidas destinadas a la protección del medio ambiente²²³. De forma similar, el propio Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre, por el que se desarrolló por primera vez la regulación de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, mencionaba en su Exposición de Motivos “el beneficio que reporta a la comunidad una mejora de los niveles actuales de gestión ambiental”²²⁴.

Al tiempo que se introducían los primeros incentivos tributarios ambientales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, Álvarez Rendueles encuadró este tipo de instrumentos en el ámbito de las medidas fiscales a largo plazo que fomentan la mejora por parte de las empresas de sus métodos de producción mediante la introducción de sistemas para evitar o reducir la contaminación, así como la

²²¹ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 7; Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad 6/2011, pág. 31.

²²² Serrano Antón, Fernando, “Consideraciones «bonsai» sobre la protección fiscal del medio ambiente”, *Otrosí*, noviembre de 1995, pág., 46.

²²³ A este respecto, advierten Déniz Mayor y Conesa Duarte que estos incentivos “no constituyen, en sí mismos, un modelo depurado e integral de tributación fiscal de naturaleza medioambiental, sino medidas parciales basadas en la traslación al sector privado de la responsabilidad de implantar medidas destinadas a la protección del medio ambiente, mediante la reducción de ingresos presupuestarios del Estado en favor de las empresas, en la confianza de que éstas serán más eficientes que aquél en el logro de tales propósitos”, Déniz Mayor, José Juan y Conesa Duarte, Antonio, “Los instrumentos económico-financieros orientados a la protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 117.

²²⁴ Se ha dicho que la gestión ambiental consiste en conducir y manejar los factores ambientales y las actividades que les afectan, ya sea por vía preventiva, correctora o curativa, actuando sobre el comportamiento de los agentes implicados para conseguir una alta calidad ambiental, Gómez Orea, Domingo, “La gestión ambiental y sus instrumentos”, en Melgosa Arcos, Francisco. Javier (Coord.), *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, págs. 531-532.

investigación y desarrollo tecnológico en esta materia²²⁵, teniendo en cuenta que, en la práctica, es consustancial al Estado la intervención y ordenación en algunas decisiones empresariales a través del Impuesto sobre Sociedades por la transcendencia económica general que tienen²²⁶. De esta forma, el fundamento de los beneficios fiscales ambientales, como los de otro tipo, “no es otro que la renuncia de los entes públicos a la percepción de una parte de la deuda tributaria que debería corresponderles por determinados tributos, cuando la iniciativa y el desembolso económico de los particulares en pro del medioambiente les supone a su vez, a los referidos entes públicos, una liberación de la carga económica que deberían asumir si tuvieran que desarrollar esa tarea directamente”, o dicho de otro modo, “los entes públicos renunciarían, mediante el establecimiento de estas hipotéticas exenciones y/o bonificaciones, a parte de sus recursos tributarios, reconociendo así la cooperación económica de los particulares en la preservación del medio ambiente, y supliendo con ello a la inversión directa que los entes públicos habrían tenido que llevar a cabo en otro caso”²²⁷.

A pesar de la justificación de los beneficios fiscales ambientales, Carbajo Vasco se ha mostrado crítico con los mismos, al considerar que, del conjunto de mecanismos de mercado disponibles, se sigue optando por “verdecer” el sistema tributario (“greening the tax system”), a través de beneficios fiscales, en vez de optar por la imposición ambiental, como instrumento económico con mayor potencialidad, de la cual el sistema tributario estatal (a diferencia del autonómico) sigue estando falto de desarrollo para orientarse a la finalidad de lograr una economía sostenible²²⁸.

²²⁵ Álvarez Rendueles, José Ramón, *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, *op. cit.*, págs. 50-51.

²²⁶ Rubio Guerrero, Juan José, “Introducción: Principios impositivos...”, *op. cit.*, pág. 46. Añade este autor que “cierto “dirigismo fiscal” es consustancial con el papel económico del Estado y para ello están la Política Tributaria y el Impuesto sobre Sociedades”.

²²⁷ Menéndez Moreno, Alejandro, “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental:...”, *op. cit.*, pág. 393.

²²⁸ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, págs. 29-30.

Sin embargo, para Dopazo Fraguío la previsión de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente, “resulta acertada indudablemente y pese al planteamiento de reformas fiscales, tanto de impuestos directos –como el Impuesto de Sociedades– como de los impuestos especiales –vgr., la imposición sobre los aceites y los carburantes–”²²⁹. Sin perjuicio de ello, esta autora²³⁰ advierte de tres posibles riesgos, derivados del hecho de que las inversiones ambientales no suelen ser voluntarias, sino que responden a la obligación de cumplir con los límites legales de contaminación y procedimientos necesarios para obtener permisos o licencias, que han de ser objeto de evaluación:

- a) El impacto ambiental de los incentivos a la inversión, en la medida en que la reducción de la contaminación no parece ser el logro automático de estos incentivos, pudiéndose dar el caso de que los incentivos fiscales a la inversión produzcan un aumento considerable de la actividad contaminante en el caso de que no respondan más que a un subsidio al valor total de la inversión de la empresa.
- b) La distorsión que puede producir el incentivo fiscal en la elección de la tecnología en el caso de que no sea neutral, señalando que los incentivos en forma de amortización acelerada pueden hacer más atractivas las inversiones de larga duración, mientras que las deducciones en la cuota pueden favorecer a las inversiones de menor duración.
- c) La evaluación de los incentivos fiscales a la inversión para el control de la contaminación. A este respecto, pese a las críticas basadas en su consideración como una subvención encubierta, señala tres argumentos importantes a favor de los incentivos fiscales: (i) su utilidad como instrumento para fomentar el cumplimiento de la normativa ambiental,

²²⁹ Dopazo Fraguío, Pilar, “Estímulos fiscales a la inversión en el impuesto de sociedades en España: Inversiones en I+D y la protección del medio ambiente”, en Yábar Sterling, Ana (Coord.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, Barcelona, 1998, pág. 391.

²³⁰ Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, op. cit., págs. 189-201.

teniendo en cuenta las dificultades a las que se enfrentan las autoridades para obligar adecuadamente dicho cumplimiento; (ii) la importancia de los costes de renovación técnica de instalaciones antiguas, que puede suponer el cierre automático de las mismas; y (iii) la posibilidad de utilizar los incentivos fiscales a la inversión en tecnologías limpias en combinación con la normativa ambiental, que explicita claramente los niveles aceptables de contaminación, de forma que el incentivo se configura para adquirir el equipo y no para la generación de mayor contaminación, pudiéndose diferenciar en el diseño de estos incentivos en función del tipo de tecnología en que se invierta y en su mayor o menor carácter innovador.

Por otra parte, Bokobo Moiche, en relación con la aplicación del principio del vínculo a los incentivos fiscales, se ha preguntado si el incentivo fiscal anima a reducir los daños causados al medio ambiente por los medios más eficaces, teniendo en cuenta que en los impuestos directos es relativamente sencillo utilizar los incentivos para fomentar las inversiones de “final de tubo” para reducir los efectos contaminantes, si bien es más complejo el diseño de este tipo de incentivos para fomentar las modificaciones tecnológicas del propio proceso productivo, siendo probablemente estas últimas las más recomendables. Adicionalmente, sugiere la posibilidad de dirigir de forma selecta estos incentivos a aquellas empresas que sin este apoyo no hubieran realizado la inversión, al objeto de mejorar la relación coste-eficiencia y reducir su coste presupuestario²³¹.

Admitida, por tanto, la posibilidad de establecer beneficios fiscales para promover la adopción de determinadas conductas proambientales por parte de

²³¹ Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, *op.cit.*, págs. 130-131.

los contribuyentes, se pueden distinguir, siguiendo a Herrera Molina y Serrano Antón²³², tres categorías distintas:

- a) Exenciones establecidas en tributos ambientales en los casos en que el sujeto pasivo realice un importante esfuerzo para reducir la contaminación, con independencia de que obtenga o no los resultados deseados.
- b) Incentivos establecidos en tributos no ambientales, dirigidos a favorecer el medio ambiente, sin que se trate de medidas de protección ambiental exigidas para contrarrestar la actividad contaminante del beneficiario. Este sería el caso, explican estos autores, de una hipotética deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades sobre los fondos destinados a programas de educación ambiental de la infancia y la juventud. A su juicio, tales medidas respetarían las exigencias del principio de solidaridad, pues la carga tributaria disminuye en atención a una conducta que favorece los intereses generales.
- c) Incentivos previstos en tributos no ambientales establecidos a favor de empresas contaminantes para que reduzcan sus niveles de contaminación, las cuales, en términos generales, serían contrarias al principio de solidaridad, pues favorecerían a los sujetos contaminantes a costa de los demás contribuyentes.

Por su parte, Galarza Fraga ha destacado que los beneficios fiscales ambientales, en el marco de las medidas de luchas contra el cambio climático, son de especial interés para los contribuyentes, ya que les permiten alcanzar una “optimización fiscal” como consecuencia de conjugar la aplicación de incentivos fiscales por la realización de inversiones medioambientales y la generación de derechos de

²³² Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”, Revista Española de Derecho Financiero, nº 83, julio a septiembre de 1994, pág. 477.

emisión de gases de efecto invernadero si se cumple con el objetivo de reducción de emisiones²³³.

Por lo que se refiere a las fórmulas de incentivación de las inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades, podemos destacar dos tipos distintos: las fórmulas de libertad de amortización o amortización acelerada (que inciden sobre la base imponible) y la deducciones (que inciden sobre la cuota), teniendo ambas fórmulas por objeto la adquisición y desarrollo de procesos de producción y tecnologías más limpias²³⁴ o para fomentar la eficiencia energética y la utilización de energías más ecológicas²³⁵, si bien también se pueden configurar en relación con el tipo de gravamen²³⁶ o como reducciones en la base imponible en el caso de destinarse reservas a determinadas inversiones²³⁷. En esta línea, Bilbao Estrada, a la vista de las experiencias del Derecho comparado, considera necesario un análisis de medidas tales como la amortización acelerada para activos que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento

²³³ Galarza Fraga, César J., “Las haciendas locales frente al cambio climático”, Revista Aranzadi de Derecho Ambiental, nº 18, 2010 (versión electrónica), pág. 22.

²³⁴ Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, *op. cit.*, pág. 189. En el mismo sentido, Vaquero García, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 57 y 58. Si bien, como señala, estas medidas generalmente están dirigidos a los empresarios (ya tengan la naturaleza de persona física o jurídica), también pueden establecerse medidas en el ámbito de la tributación directa a favor de los particulares que no tengan la consideración de empresarios, pero que adopten determinadas actitudes medioambientales que se quieran incentivar. Este es el caso, por ejemplo, de la normativa autonómica de la Comunidad Valenciana, que prevé una deducción en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la inversión en determinadas energías renovables.

²³⁵ Durán Cabré, José María y Gispert Brosa, Cristina de, “Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España”, Institut d’Economia de Barcelona, Document de treball 2001/10, pág. 27.

²³⁶ Adicionalmente a los incentivos en forma de amortización y deducciones en la cuota, Lagares Calvo apunta la alternativa de aplicar un tipo de gravamen reducido sobre los rendimientos derivados de las inversiones incentivadas, Lagares Calvo, Manuel J., “El Impuesto sobre Sociedades: aspectos generales”, en Sanfrutos Gambín (Dir.), Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 63. Esta fórmula, señala Gota Losada, se ha instrumentado mediante la aplicación de exenciones o bonificaciones a los beneficios procedentes de las inversiones incentivadas, como la bonificación del 50% prevista por la Ley de 15 de mayo de 1945 durante un período de 15 años para la parte de los beneficios procedentes de nuevas instalaciones eléctricas, mineras y de productos nitrogenados, Gota Losada, Alfonso, “Contabilización de la libertad de amortización: una polémica cordial”, Carta Tributaria (monografías), nº 47, abril de 1987, pág. 13.

²³⁷ Gota Losada, Alfonso, “Contabilización de la libertad de amortización:...”, *op. cit.*, pág. 13.

global del planeta, el establecimiento de regímenes fiscales especiales para aquellas actividades que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento global del planeta (a semejanza de lo previsto para las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda) o deducciones por la utilización de materias primas que contribuyan a frenar el calentamiento global del planeta²³⁸.

En todo caso, Durán Cabré y Gispert Brosa advierten que al valorar la eficiencia de los incentivos fiscales se debe tener en cuenta dos aspectos importantes: (i) por una parte, han de definirse claramente las inversiones que se pueden beneficiar de los incentivos, para asegurar que la inversión estimulada permite mejorar el impacto medioambiental, y establecer los adecuados mecanismos administrativos para garantizar su correcta aplicación; (ii) por otra parte, ha de analizarse si el beneficio fiscal es suficientemente elevado como para incidir en las decisiones de las empresas sobre inversiones para que el mismo sea un instrumento eficiente para la consecución de los objetivos ambientales marcados, ya que si este tipo de inversiones fueran poco sensibles a los beneficios económicos habría que analizar si otros instrumentos de política ambiental pudieran ser más adecuados²³⁹.

No podemos finalizar este apartado sin advertir que la opción por los incentivos fiscales ambientales no se encuentra exenta de dificultades, como veremos a continuación al analizar las limitaciones desde el punto de vista de los principios jurídicos, económicos, ambientales y comunitarios²⁴⁰. Sánchez Pedroche nos señala alguno de ellos: la dificultad de definir un nivel de referencia de vertidos

²³⁸ Bilbao Estrada, Iñaki, “Impuestos con finalidad verde”, Seguridad y Medio Ambiente, nº 112, cuatro trimestre, 2008, pág. 8; Bilbao Estrada, Iñaki, *Cambio Climático y Derecho Tributario: un compromiso con el medio ambiente*, Fundación Universidad San Pablo CEU, Valencia, 2009, pág. 91.

²³⁹ Durán Cabré, José María y Gispert Brosa, Cristina de, “Fiscalidad medioambiental sobre la energía:...”, *op. cit.*, págs. 27-28.

²⁴⁰ Apunta Estaban Paúl que los incentivos fiscales a la inversión revisten una enorme importancia cuantitativa “a pesar de las graves críticas que han recibido desde todos los frentes: ineficacia económica, traba a la progresividad del sistema, sangría de ingresos para la Administración, elemento de inequidad, carácter incontrolado, efectos distorsionadores sobre la asignación de recursos, etc.”, Estaban Paúl, Angel, “Incentivos fiscales a la inversión:...”, *op. cit.*, pág. 63.

comparable con el que se produce en la práctica; el riesgo de que la concesión de ayudas públicas produzcan el efecto opuesto, incrementando el nivel de contaminación en su conjunto, al no expulsarse a las empresas contaminantes e incluso poder resultar interesante para la empresa comenzar con un mayor nivel de contaminación; la necesidad de obtener nuevos ingresos públicos para nivelar presupuestariamente el incremento del gasto público que supone la ayuda; y la difícil determinación del grado de justificación de las ayudas, que puede verse afectada por el interés de los grupos de presión²⁴¹.

2.2 Fundamentos de los beneficios fiscales ambientales

2.2.1 Consideraciones desde la perspectiva jurídica: los principios de capacidad económica, de igualdad y de generalidad

El artículo 31.1 de la Constitución establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”²⁴², el cual ha encontrado reflejo en la Ley General Tributaria cuando, en su artículo 3.1, al regular los principios en que se basa la ordenación del sistema tributario, cita expresamente los principios capacidad económica, generalidad e igualdad, junto

²⁴¹ Sánchez Pedroche, J. Andrés, “La tributación medioambiental...”, *op. cit.*, págs. 825-826.

²⁴² En relación con este precepto constitucional, a juicio de Martín Delgado, “aunque en términos generales puede decirse que se han repetido y reiterado los principios ya vigentes, creo que se introducen también algunas modificaciones dignas de ser resaltadas, pues no en vano se trata de hacer efectivo el nuevo ideal de justicia general aplicándolo al sector tributario”, Martín Delgado, José María, “Los principios de capacidad económica...”, *op. cit.*, pág. 61. Por su parte, Palao Taboada ha señalado que “en este precepto, de estilo un tanto barroco, aparecen mencionados cuatro principios: capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, aparte del de generalidad de la imposición, implícito en la palabra «todos», y de la afirmación vacía de contenido de que el sistema tributario debe ser «justo»”, destacando como fundamentales los de capacidad económica e igualdad, Palao Taboada, Carlos, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, 1995, pág. 629.

con los de justicia, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad²⁴³.

El Impuesto sobre Sociedades, como tributo esencialmente fiscal, cuya principal finalidad es la recaudatoria, encuentra su fundamento en el principio de capacidad económica. Este principio, que se configura como el criterio inspirador del sistema tributario (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3º) y un principio ordenador del mismo (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º), es un concepto jurídico indeterminado en relación con el cual el Tribunal Constitucional ha afirmado que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º)²⁴⁴. Sin embargo, los beneficios fiscales tienen como efecto una reducción, por medio de distintas técnicas, de la deuda tributaria, ya sea total o parcial, configurándose como una excepción al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos²⁴⁵, lo cual podría suponer una vulneración de los principios de justicia tributaria que tradicionalmente se han considerado²⁴⁶, esto es, de los principios de capacidad

²⁴³ Si bien, según indica Soler Belda, el límite de la no confiscatoriedad quede en entredicho con la progresiva incorporación de la “parafiscalidad medioambiental” sobre la fiscalidad “normal”, como consecuencia de nuevos planteamientos que modifican el entendimiento de lo que es el impuesto justo, en lo que a la recaudación se refiere, poniéndose de manifiesto en “una nueva forma de aplicación de la fiscalidad a la contaminación producida por las emisiones de automóviles y que se está abriendo paso, donde se plantea una mayor tributación precisamente como fórmula de ayuda en la restauración de la estabilidad medioambiental perdida, de manera que se reduce la imposición cuando se contamina menos”, Soler Belda, Ramón Rodolfo, “El impuesto justo y el IVA”, Impuestos, nº 13-14, julio de 2012 (versión electrónica), págs. 2 y 3.

²⁴⁴ Fernández Orte, Jaime, “El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF”, Revista Técnica Tributaria, nº 80, 2008, pág. 39. Este autor sigue a Palao Taboada, quien señala que “el principio de capacidad contributiva es indeterminado, cosa que es común a todo principio, pero determinable”, correspondiente su determinación al legislador, con ayuda de la doctrina y de los tribunales, Palao Taboada, Carlos, “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, Revista Española de Derecho Financiero, nº 124, octubre-diciembre 2004, pág. 773.

²⁴⁵ Cayón Galiardo, Antonio, “Los incentivos fiscales y su legitimación finalista”, en Xunta de Galicia, *Xornadas sobre Fiscalidade no Camiño de Santiago*, Dirección Xeral de Promoción do Camiño de Santiago, 1994, pág. 43.

²⁴⁶ Pérez de Ayala, José Luis, “Los artículos tercero y cuarto...”, *op. cit.*, pág. 65.

económica, de generalidad y de igualdad²⁴⁷, junto con el de progresividad y no confiscatoriedad, reconocidos tanto en la Constitución²⁴⁸ como en la Ley General Tributaria²⁴⁹.

A juicio de Gorospe Oviedo y Herrera Molina, si bien todos estos principios constituyen manifestaciones o facetas del principio fundamental de justicia tributaria, hallándose estrechamente interrelacionados, “el criterio de tributación con arreglo a la capacidad económica (o capacidad contributiva) constituye el núcleo central de estos principios”²⁵⁰ –la circunstancia que, en palabras de

²⁴⁷ A juicio de Cortés Domínguez, “la conjunción de los tres principios – capacidad económica, generalidad e igualdad – se da, pues, en la fórmula del art. 31 de la Constitución. Lo que importa no perder de vista es que así como los principios de generalidad e igualdad son principios generales del ordenamiento jurídico, sin cuya presencia y eficacia no sería posible la realización de la justicia, el principio de capacidad económica es un típico y exclusivo principio tributario”, añadiendo que “es el criterio material de justicia, pero no es toda justicia; ésta exige la generalidad y la igualdad; la capacidad económica es el criterio para realizarlas”, sin perjuicio de que “el tributo es justo en la medida en que no vulnera el principio de capacidad contributiva” y de que el sistema tributario será justo, tal y como exige la Constitución, “si se realiza conforme al principio de capacidad económica para lo cual evidentemente tendrá que ser congruente, coherente o ajustado al sistema económico sobre el cual actúa”, Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, *op. cit.*, págs. 72-73 y 99.

Por su parte, Yebra Martul-Ortega también identifica estos tres principios como los integrantes de la justicia tributaria, advirtiendo, en relación con la utilización de los impuestos con fines no fiscales, sin oponerse a esta alternativa, que “impuestos con fines no fiscales serán posibles siempre que se respeten los principios de legalidad y, sobre todo, de justicia fiscal, si no serán cualquier otra cosa menos impuestos”, añadiendo que, de no considerarse el principio de capacidad contributiva, “tal como está hoy formulado el artículo 4º de la L.G.T., se corre el peligro de que se convierta en el caballo de Troya del Derecho tributario”, Yebra Martul-Ortega, Perfecto, “Comentarios sobre un precepto olvidado:...”, *op. cit.*, págs. 162 y 185.

²⁴⁸ Siguiendo a Cordón Ezquerro y Gutiérrez Franco en relación con los principios de generalidad y capacidad económica consagrados en el artículo 31 de la Constitución, “la constitucionalización de éstos y de otros principios tributarios no es una mera declaración programática: los principios tributarios son el cuerpo doctrinal que ha de informar el diseño de cada uno de los tributos, puesto que constituyen la base de todo el sistema fiscal”, Cordón Ezquerro, Teodoro y Gutiérrez Franco, Yanna, “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *Gaceta Fiscal*, nº 141, 1996, pág. 182.

²⁴⁹ Apunta González García que “el beneficio fiscal incentivador, ya consista en una exención, deducción, bonificación o desgravación, supone la realización del hecho imponible del impuesto y en cumplimiento de alguna finalidad extrafiscal, ajena, por tanto, al ámbito amparado por el principio de capacidad contributiva y generalmente diferenciada de la estructura ordinaria del impuesto”, González García, Eusebio, “Los beneficios fiscales como instrumento de desarrollo”, *op. cit.*, pág. 289.

²⁵⁰ En este sentido, nos indica Cortés Domínguez, en relación con el principio de capacidad económica, que “de todos los principios enumerados, quizá pueda decirse que es el más trascendental no sólo en el momento de creación de la norma tributaria, sino también en el de su interpretación. De otra parte, su eficacia metodológica se proyecta en la construcción dogmática de las instituciones tributarias.

Martínez Lago, permite, con un contenido elástico, hacer operativos los restantes principios²⁵¹ o la guía permanente, según Pont Mestres, de la justicia tributaria²⁵²– , de forma que “la justicia tributaria se plasmará, por regla general, en el cumplimiento del principio de capacidad económica, aunque también estén justificadas las excepciones basadas en otros principios constitucionales”, como es la protección del medio ambiente, en cuyo caso será “preciso realizar una ponderación de bienes jurídicos entre el principio de capacidad económica y los demás valores en juego”²⁵³.

Por tanto, aun cuando el Impuesto sobre Sociedades, en su conjunto, se fundamente en el principio de capacidad económica, dada su finalidad recaudatoria, los beneficios fiscales de carácter extrafiscal que se insertan en el mismo se fundamentan en principios distintos al de capacidad económica que habrán de ser coherentes con el fin constitucional en que se inspiren. Y siendo los beneficios fiscales una manifestación de la extrafiscalidad, el juicio sobre la idoneidad de su utilización será equivalente al realizado para juzgar la idoneidad de la extrafiscalidad, de tal forma que los beneficios tributarios alcanzarán su

Es, pues, el principio por antonomasia”, Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, *op. cit.*, pág. 71.

²⁵¹ Martínez Lago, Miguel Angel, “Los fines no fiscales de la imposición...”, *op. cit.*, pág. 144.

²⁵² Para este autor, es indispensable vincular el principio de capacidad económica con la idea de justicia tributaria, pero no en el sentido de que la justicia tributaria sólo sea posible mediante la capacidad económica, sino desde la perspectiva de que la consecución de la justicia tributaria requiere valerse de la capacidad económica. Señala este autor que “se trata de un concepto jurídico en razón a que la capacidad económica opera en el mundo jurídico tributario, no por su fundamentación económica, sino porque emerge como criterio idóneo tras la búsqueda de los justos tributario, esto es, tras la idea de justicia tributaria que late en la colectividad y que el Derecho debe tutelar, proteger y garantizar”. Concluye que “el mandato del artículo 31.1 está concebido con un fin eminentemente claro: la justicia tributaria, inspirada en los principios de generalidad, igualdad y progresividad y guiada permanentemente por el criterio de capacidad económica”, Pont Mestres, Magín, “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, en *Estudios sobre Temas Tributarios Actuales*, Volumen Tercero, Universitat de Barcelona, Barcelona, 1990, págs. 166, 168, 183, 191-192.

²⁵³ Gorospe Oviedo, Juan Ignacio y Herrera Molina, Pedro Manuel, “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en Albiñana García-Quintana, César y otros (Coords.), *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 30-31.

legitimidad siempre que se utilicen para la consecución de intereses constitucionales y, en consecuencia, objetivos de interés general²⁵⁴.

Para analizar el principio de capacidad económica²⁵⁵ en relación con los beneficios fiscales, hemos de comenzar recordando la polémica doctrinal sobre si la finalidad extrafiscal que inspira el beneficio fiscal implica que el juicio de constitucionalidad debe fundamentarse sobre principios distintos del de capacidad económica o si el pleno respeto de este último es inexcusable en todo caso. Esta discusión parte de, en palabras de Sainz de Bujanda, el terrible problema derivado de la alteración radical que la exención (en términos amplios) origina en los criterios de reparto impositivo, quedando subordinado el principio de capacidad contributiva a la realización de determinados fines específicos²⁵⁶, advirtiendo Cortés Domínguez del riesgo de que se lesione el principio de

²⁵⁴ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, *op. cit.*, págs. 82 y 94.

²⁵⁵ No nos adentraremos en las complejidades de analizar el principio de capacidad económica en relación con los tributos propiamente extrafiscales. Baste, por todas, traer las reflexiones González García que se reproducen a continuación:

“En cualquier caso, conviene tener presente que el tema de la relaciones entre capacidad contributiva y fines extrafiscales del tributo nunca ha sido fácil. Cuatro ideas fundamentales pueden servir de criterio orientativo para su estudio: 1.º, el tributo es ante todo y sobre todo un instrumento jurídico pensado para la cobertura del gasto público, un tributo que no proporcione ingresos podrá ser muchas cosas más o menos interesantes, pero desde luego nunca será un tributo; 2.º, si el tributo tiene como fin primordial cubrir los gastos públicos, y esa cobertura ha de hacerse a partir de elementales principios de justicia, es evidente que una tributación justa ha de apoyarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos; 3.º, puede ser conveniente o deseable utilizar los tributos para cumplir otros fines, también constitucionalmente protegidos, siempre que esa utilización no contradiga o desvirtúe la esencia del tributo; 4.º, dado que el tributo es una institución jurídica preferentemente destinada a la cobertura de los gastos públicos y, por tanto, presidida por la idea de justicia, allí donde no pueda hacer efectiva esta idea el principio de capacidad contributiva, deberán hacerlo otros principios constitucionales también aplicables a las relaciones tributarias, tales como los de igualdad o solidaridad”.

González García, Eusebio, “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, *op. cit.*, pág. 614.

²⁵⁶ El origen de esta situación se encuentra en que “merced a las exenciones con fines extrafiscales, puede, por tanto, ocurrir que se exima de tributación [...] precisamente a aquellas manifestaciones y signos de riqueza que desde el estricto punto de vista de la justicia tributaria ofrecen mayor idoneidad para ser gravados”, es decir, “puede acontecer que se exima de gravamen lo que, siendo justo que se pague el impuesto, se reputa útil que no lo haga por entender que la fracción de riqueza que no se entregó al Fisco puede prestar a la comunidad un servicio más alto asegurándose un destino diverso, que el propio legislador se encarga de establecer como presupuesto de la exención”, Sainz de Bujanda, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *op. cit.*, pág. 418-419.

justicia cada vez que, por consideraciones de naturaleza fiscal, la existencia o el montante del tributo no responda al criterio de justicia²⁵⁷. Esta situación, a juicio de González García, exigiría el establecimiento de límites para el otorgamiento de exoneraciones, pues de lo contrario, “se llegaría a la realidad sostenida por Eisentein de que las mismas «constituyen plagas contra el principio de generalidad» y también plagas contra el principio de suficiencia”, distinguiendo tres clases de límites: (i) de carácter absoluto, impidiendo la posibilidad de una exoneración completa del deber de contribuir; (ii) relativos a la renta líquida, de tal manera que los descuentos aplicables sobre la renta no puedan sobrepasar cierto porcentaje del impuesto básico de renta; y (iii) relativos a la concurrencia de beneficios, de forma que no sea posible la aplicación de beneficios fiscales simultáneos sobre un mismo hecho económico²⁵⁸.

Como apunta Palao Taboada, esta problemática se pone de manifiesto en general cuando se utiliza el tributo con fines extrafiscales, por cuanto se prescinde del principio de capacidad económica, cuando no se actúa decididamente contra él, lo que ha dado lugar a tensiones al tratar de contrastar este principio con la realidad tributaria, que no puede obviar la legítima utilización extrafiscal de los tributos en un Estado moderno ni las irrenunciables exigencias éticas²⁵⁹.

Asimismo, Lejeune Valcárcel ha puesto de manifiesto las limitaciones del principio de capacidad económica, orientador de la función recaudadora del tributo, pues, como hemos señalado con anterioridad, el tributo no se agota en una función recaudadora, sino que, en su propia condición de institución constitucional, ha de servir a los programas y principios constitucionales y, desde esta perspectiva, la justicia tributaria no puede orientarse exclusivamente

²⁵⁷ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, *op. cit.*, pág. 73.

²⁵⁸ González García, Eusebio, “Los beneficios fiscales como instrumento de desarrollo”, *op. cit.*, págs. 289-290.

²⁵⁹ Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en VV.AA, *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, Tomo II, Tecnos, Madrid, 1976, págs. 393-394; Palao Taboada, Carlos, “Los principios de capacidad económica...”, *op. cit.*, pág. 633.

en el principio de capacidad económica, sino que resulta más adecuado el principio de igualdad²⁶⁰. Así mismo, Checa González rechaza las posturas que dudan de la legitimidad de utilizar el tributo con fines extrafiscales, dando al principio de capacidad económica un carácter preeminente para alcanzar la justicia tributaria, puesto que la justicia tributaria, tal y como se encuentra definida en la Constitución, requiere la intervención, junto al principio de capacidad económica, de los principios de igualdad y de progresividad²⁶¹.

Bajo este prisma, compartimos la tesis defendida por Arrieta Martínez de Pisón, para quien los beneficios fiscales, en la medida en que estén inspirados en una función extrafiscal, “no pueden ser enjuiciados de acuerdo con el principio de capacidad económica, sino que han de valorarse desde el punto de vista del principio de justicia del gasto”, esto es, sobre los principios generales de justicia y equidad²⁶², mediante la incorporación de los fines extrafiscales de los tributos al deber de contribuir previsto en el artículo 31, delimitando su contenido²⁶³.

Por el contrario, muy crítico con los beneficios fiscales se muestra Ferreiro Lapatza, para quien la justificación de un beneficio fiscal no puede basarse en la finalidad extrafiscal del tributo, con el único requisito de que dicho fin se encuentre amparado en la Constitución, sino que es absolutamente necesario que se encuentren claramente apoyados en el principio de capacidad económica, de

²⁶⁰ Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional...”, *op. cit.*, págs. 120-121.

²⁶¹ Checa González, Clemente, “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Anuario de Derecho de la Universidad de Extremadura*, nº 2, 1983, págs. 446-447.

²⁶² Arrieta Martínez de Pisón, Juan, *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 142; Arrieta Martínez de Pisón, Juan, “Sistema tributario y Constitución”, en VV.AA., *Economía y Hacienda en la Constitución, Cuadernos de Derecho Público*, nº 25, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, mayo-agosto 2005, pág. 140. Sin perjuicio de lo cual, este autor considera, en relación con el principio de capacidad económica, que “si bien es cierto que éste no agota en su formulación el significado y contenido del principio de justicia tributaria –como ha entendido la doctrina científica y jurisprudencial–, sí creo que sigue siendo éste el que paradigmáticamente aglutina al resto de principios y cataliza en gran medida el ideal de justicia tributaria que se exige en el texto constitucional”, Arrieta Martínez de Pisón, Juan, “Sistema tributario y Constitución”, *op. cit.*, pág. 135.

²⁶³ Arrieta Martínez de Pisón, Juan, *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, *op. cit.*, pág. 151.

forma que, la contradicción de este último, supondría, lisa y llanamente, una desobediencia a la Constitución²⁶⁴. De forma similar, Soler Roch, considerando “la desgravación como un componente estructural del impuesto, que afecta a la configuración de la renta objeto del mismo, el problema debe ser necesariamente analizado a la luz del principio de capacidad económica”, no siendo suficiente con la remisión a la finalidad extrafiscal, para lo cual sería preciso demostrar la validez de dos premisas: por un lado, que la inversión y el ahorro constituyen un bien jurídico protegido en nuestro ordenamiento constitucional (a lo que concluye negativamente) y, por otro lado, que esa protección constituye un dato suficiente para justificar la vulneración del principio de capacidad contributiva²⁶⁵, resaltando que, de no realizarse tal análisis, no se eliminaría el problema, sino que se produciría un desplazamiento de la discusión al principio de igualdad²⁶⁶. No obstante, esta autora parece matizar su interpretación con posterioridad, al vincular el concepto de incentivo fiscal con la idea de fomento, concluyendo que, con independencia de la figura tributaria empleada para instrumentar el beneficio fiscal, este no responde meramente a la idea de “ninguna o menor tributación” y, por tanto, no cabe entender que el incentivo fiscal constituya un privilegio, excepción o anomalía del sistema tributario, sino

²⁶⁴ Ferreiro Lapatza, José Juan, *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario. Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 222-223.

²⁶⁵ Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, *op. cit.*, págs. 107-111.

²⁶⁶ Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, *op. cit.*, pág. 40. Sin embargo, García Luis rechaza las conclusiones de esta posición, considerando que “la cuestión debe ser planteada en términos más amplios puesto que la inversión no es la finalidad última perseguida por la exención sino la más general del desarrollo económico, objetivo este que tiene entidad constitucional al estar recogido en el artículo 40.1 [de la Constitución] en los siguientes términos: «Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico... De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo»”, lo que le lleva a concluir que “por lo que hace referencia a la inversión y creación de empleo creemos que la violación del principio estaría justificada al concederse para coadyuvar el logro constitucional del desarrollo económico y el pleno empleo”, García Luis, Tomás, *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo*, *op. cit.*, pág. 134.

que su fundamento se encuentra en la noción misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos²⁶⁷.

Para Casado Ollero, el principio de capacidad económica constituye un límite a la utilización extrafiscal del tributo, de la manera que la función extrafiscal podrá matizar o modular los elementos caracterizadores del tributo, esto es, el presupuesto que, como manifestación del principio de capacidad económica, determina el nacimiento de la detracción patrimonial y la función que con ella se cumple (la contribución al sostenimiento de los gastos públicos), pero sin producir la desnaturalización del tributo, por lo que es preciso que las desviaciones del principio de capacidad económica resulten justificadas en virtud de otros valores constitucionales²⁶⁸, en cuyo caso las exenciones por motivos extrafiscales, que dan lugar a una desigualdad, quedarían justificadas²⁶⁹. Por ello, concluye, “una cosa es la vinculación y las exigencias que de los principios rectores de la política social y económica puedan derivarse para el tributo, como instituto jurídico que materializa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y la modulación que tales principios pueden introducir en la capacidad económica como criterio de distribución, y otra distinta pretender que las exigencias o el «entramado promocional» derivado de aquellos principios, queden incorporados al deber de contribuir”²⁷⁰.

²⁶⁷ Soler Roch, María Teresa, “Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión”, *op. cit.*, pág. 2. Concretamente, esta autora señala que “el concepto y fundamento del incentivo fiscal conecta con la noción misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31-1º CE), entendido como aportación de la riqueza privada a la satisfacción de necesidades públicas, en la medida en que la aplicación del incentivo permite «liberar» del sometimiento al deber de contribuir, recursos económicos destinados –en el caso de los incentivos a la inversión– a la autofinanciación y desarrollo de la empresa, mediante inversiones en capital productivo o en creación y aumento de empleo”.

²⁶⁸ “Si el artículo 31.1 de la C.E. formula la capacidad económica como criterio imposición genéricamente vinculante para las figuras tributarias de estructura contributiva, las excepciones a esta regla general tendrán que justificarse en virtud de otras exigencias o principios constitucionales que también deban ser atendidos con la imposición. Y esto es lo que sucede cuando el tributo se instrumenta con fines extrafiscales”, Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, págs. 118 y 120.

²⁶⁹ Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, pág. 122.

²⁷⁰ Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, pág. 134.

Sin embargo, Martínez Lago va más allá, abogando por la integración de los fines extrafiscales en los principios constitucionales de justicia tributaria, pues el “deber de contribuir, en suma, aparece constitucionalmente vinculado a una serie de fines económicos y sociales dignos de protección”, es decir, un concepto de capacidad económica formulado en clave social, que no prescinda de su cualificación solidaria²⁷¹.

En el caso de los beneficios fiscales ambientales, como hemos visto, su función extrafiscal se encuentra amparada en los artículos 130.1, 40.1 y 45 de la Constitución, por lo que coincidimos en que el principio de capacidad económica no debe suponer una limitación a su propia existencia²⁷². A este respecto, ha de señalarse que el Tribunal Constitucional ha atribuido un carácter limitado a este principio, al señalar que “el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales” (Sentencia 37/1987, de 26 de marzo)²⁷³, lo cual nos lleva a concluir, siguiendo a Herrera Molina, que el fundamento del deber de contribuir no se encuentra sólo en el principio de la capacidad económica, sino también en el principio de solidaridad, conforme al cual las exenciones de

²⁷¹ Martínez Lago, Miguel Angel, “Los fines no fiscales de la imposición...”, *op. cit.*, págs. 141, 148 y 152.

²⁷² Cortés Domínguez nos advierte de la colisión de los principios tributarios establecidos en la Constitución y en la Ley General Tributaria, considerando que la cuestión no es baladí a la vista de la cada vez mayor concesión de exenciones y beneficios fiscales de diversa índole, si bien se pregunta “si todo el problema no nace de una falta de adecuación entre el perfil que adopta el jurista cuando ve el sistema a través del principio de capacidad económica y la misión que hoy ha de cumplir el Estado a través de la política fiscal”, concluyendo que no se trata “con esto de negar valor al principio de capacidad económica, pero sí de advertir que, dada la nueva concepción de la Hacienda, que, de otra parte, va íntimamente unida a una mejor distribución de la renta, no podemos considerarlo más que como instrumento de un orden social y económico más justo, instrumento que muchas veces, quizá, tendrá que ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces en la obtención de un reparto más justo de la renta y de un crecimiento de esta”, Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, *op. cit.*, págs. 94-97.

²⁷³ El Tribunal Constitucional ya había manifestado su oposición a que el principio de capacidad económica agotara el principio de justicia en materia tributaria, saliendo al paso, a juicio de Palao Taboada, de la doctrina que entendía que el principio de capacidad económica era el único criterio admisible para determinar la igualdad o desigualdad de las situaciones en el ámbito tributario, Palao Taboada, Carlos, “Los principios de capacidad económica...”, *op. cit.*, pág. 631.

pueden configurar como instrumento para alcanzar la justicia social. No obstante, como advierte este autor, esto no significa que toda exención puede entenderse automáticamente respaldada por el principio de solidaridad, ni, por el contrario, toda desviación de la capacidad económica es respetuosa con el deber de contribuir, siendo la jurisprudencia constitucional a la que, caso por caso, corresponderá establecer los límites²⁷⁴.

Desde esta perspectiva, desaparece el carácter excepcional y accidental del beneficio fiscal, puesto que deja de ser entendido como la negación del tributo, para pasar a ser un elemento indispensable en la configuración del tributos que permite contemplar de otros fines de relevancia constitucional, distintos de los meramente recaudatorios, que pueden operar como factor de discriminación sin que el principio de igualdad se vea afectado, puesto que tal discriminación puede revelar una mejor adecuación a la justicia tributaria²⁷⁵. El beneficio fiscal no se debe enfocar como una restricción al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino que, como contenido de dicho deber, ha de enmarcarse en una relación más compleja, como instrumento fiscal al servicio del principio de solidaridad y de los fines públicos²⁷⁶.

²⁷⁴ Herrera Molina, Pedro Manuel, *La exención tributaria, op. cit.*, págs. 97 y 114. Con carácter previo, este autor aclara, en relación con la tradicional consideración de los beneficios fiscales como exenciones extrafiscales contrarias al principio de capacidad económica que “sin embargo, ello no tiene por qué ser necesariamente así. Se acepta ya que puede y debe existir una discriminación cualitativa de las rentas basadas en el principio de capacidad económica. Puede también entenderse que es posible establecer tal distinción basada en el mayor o menor grado de contribución de los sujetos pasivos al cumplimiento de los objetivos constitucionales. Obsérvese que se dice de los objetivos constitucionales y no de cualesquiera fines de política económica, porque aquéllos sintetizan la esencia de los valores dominantes en la sociedad organizada. De este modo, puede concluirse que existe menor capacidad contributiva en quien ya, voluntariamente, aporta su esfuerzo a la consecución de los fines sociales, que en quien no lo hace”, Herrera Molina, Pedro Manuel, *La exención tributaria, op. cit.*, págs. 92-93.

²⁷⁵ Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 38-40.

²⁷⁶ Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 45 y 47; Cayón Galiardo, Antonio, “Los incentivos fiscales y su legitimación finalista”, *op. cit.*, pág. 44.

En esta línea, como apunta Casas Agudo, el tratamiento ventajoso o preferencial del beneficio tributario se fundamenta más en criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público que en consideraciones relativas al principio de capacidad económica, pues este no es el único principio de justicia tributaria, sino que la cuestión sobre la adecuación de los beneficios tributarios a este último debe resolverse incorporando el análisis de los principios de igualdad, generalidad y progresividad²⁷⁷. En palabras de Córdón Ezquerro y Gutiérrez Franco, el principio de capacidad económica responde a una exigencia de justicia, pero no se configura en el ordenamiento constitucional como criterio material único de justifica tributario, ni siquiera como un principio autónomo, sino que es la base que inspira los restantes criterios de justicia enunciados en el artículo 31 de la Constitución, los de progresividad, igualdad y no confiscatoriedad²⁷⁸. Estos autores añaden que, aun cuando los beneficios fiscales puedan constituir una excepción al principio de capacidad económica al responder a fines extrafiscales, “no suponen, sin embargo, la vulneración de la justicia tributaria en su concreta manifestación en el principio de capacidad económica”, pues “esta afirmación supondría no reconocer que el tributo tiene una función que trasciende la mera captación de recursos, y que, precisamente por virtud de la aplicación del principio de capacidad económica, se orienta también hacia la consecución de un reparto más equitativo de la riqueza”, lo que les lleva a concluir que, “por lo tanto, los fines extrafiscales de los tributos no atentan contra los principios de justicia tributaria, si obedecen a objetivos reconocidos también por nuestra Constitución, y desconocerlo sería no atenerse

²⁷⁷ Casas Agudo, David, “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *op. cit.*, pág. 21 y 38.

²⁷⁸ Córdón Ezquerro, Teodoro y Gutiérrez Franco, Yanna, “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *op. cit.*, pág. 195. En este sentido, Lozano Serrano nos recuerda la consolidada doctrina científica y jurisprudencial según la cual “la justicia tributaria no se agota hoy en el principio de capacidad económica, debiendo integrarse con los otros principios del art. 31.1, pero también con la asignación equitativa del gasto público y con el resto de principios constitucionales que conforman el orden público económico y social”, Lozano Serrano, Carmelo, “La capacidad económica en las tasas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 153, enero-marzo 2012, pág. 101.

al hecho cierto de que el tributo cumple, en un Estado como los modernos de la órbita occidental, funciones de servicio a la política económica”²⁷⁹.

Esta conclusión, por tanto, hay que necesariamente ponerla en relación con el principio de igualdad y generalidad, ya que indefectiblemente guardan una estrecha relación con el de capacidad económica²⁸⁰, hasta el punto de que, para Palao Taboada, este último constituye una especificación del principio de igualdad, el cual permitirá la utilización de la fiscalidad para perseguir cualquier fin siempre que al optar por este instrumento no dé lugar a normas arbitrarias²⁸¹. Es decir, serían admisibles discriminaciones que, aun cuando no se fundaran en diferencias de capacidad contributiva, estuviesen objetivamente justificadas y no fuesen arbitrarias o irrazonables²⁸², siendo este, tras el análisis de la jurisprudencia constitucional, el criterio adoptado por el Tribunal Constitucional, el cual se inclina por la interpretación de que el principio de capacidad económica es una concretización del principio de igualdad y, en otras ocasiones, como un límite externo a este principio, entendiéndose este como la prohibición de discriminaciones carentes de justificación objetiva y razonable, que den lugar

²⁷⁹ Cordon Ezquerro, Teodoro y Gutiérrez Franco, Yanna, “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *op. cit.*, pág. 198.

²⁸⁰ “El principio de generalidad está inseparablemente unido al de capacidad, la titularidad de los deberes tributarios se extiende a todos aquellos que disfruten, de acuerdo con la normativa fiscal española, y de acuerdo con esos dos principios de imputación de una determinada capacidad económica. Desde otra perspectiva, el principio de generalidad está estrechamente vinculado al de igualdad, puesto que, para que un sistema sea equitativo, resulta imprescindible que alcance a todas las manifestaciones de capacidad económica”, Cordon Ezquerro, Teodoro y Gutiérrez Franco, Yanna, “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *op. cit.*, pág. 183. Para Calvo Ortega, el artículo 31.1 de la Constitución adolece de una defectuosa redacción, pues parece poner en igualdad de importancia los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad tributaria y progresividad, cuando, a su juicio, “el sistema tributario justo se inspirará siempre en los principios de generalidad tributaria y capacidad económica y puede hacerlo en los de igualdad y progresividad. La razón es que aquellos (generalidad y capacidad) se exigen y se exigirán siempre en cualquier sistema porque son consustanciales a cualquier tributo. No así la igualdad y la progresividad, que pueden jugar o no en una figura tributaria concreta”, Calvo Ortega, Rafael, *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Civitas, Cizur Menor, 2012, pág. 23.

²⁸¹ Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis del principio...”, *op. cit.*, págs. 418 y 422.

²⁸² Palao Taboada, Carlos, “Los principios de capacidad económica...”, *op. cit.*, pág. 630; Palao Taboada, Carlos, “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *op. cit.*, pág. 777.

a normas arbitrarias, no fundadas en criterios objetivos²⁸³. Para este autor, el principio de igualdad, conceptualizado como una prohibición de discriminaciones arbitrarias, resuelve de forma más satisfactoria los problemas que plantea el principio de capacidad económica, en particular con la utilización del tributo con fines extrafiscales²⁸⁴. No obstante, Martín Delgado, compartiendo que el principio de capacidad económica ya no es el criterio exclusivo de la justicia tributaria, advierte que la consideración del principio de capacidad económica como una especificación del principio de igualdad no debe llevar a confundir ambos conceptos, sin perjuicio de lo cual enuncia de forma similar el principio de capacidad económica, como el “rechazo de cualquier criterio que sea contrario a ella y en definitiva que signifique una tributación arbitraria”²⁸⁵.

De la misma forma, para Lejeune Valcárcel, el principio de capacidad económica ha perdido el carácter de “superprincipio”, pasando a ser, junto con el principio de generalidad, una especificación en materia tributaria del más amplio y fundamental principio de igualdad, siendo todos ellos complementarios²⁸⁶. En

²⁸³ Palao Taboada, Carlos, “Los principios de capacidad económica...”, *op. cit.*, pág. 641. Un análisis posterior de la evolución de la jurisprudencia constitucional ha puesto de manifiesto que “en la dicotomía de considerar la capacidad económica como medida de la igualdad o como interdicción de la arbitrariedad, la mayoría de las sentencias se han decantado por la segunda opción. El Tribunal tiende a equiparar su contenido con un genérico criterio de justicia tributaria que admite desviaciones, siempre que no resulten desproporcionadas o arbitrarias”, sin perjuicio de que “en ocasiones atribuye a la capacidad económica un contenido que le es ajeno y que se confunde con fines extrafiscales (la capacidad de incidir en el medio ambiente)”, Gorospe Oviedo, Juan Ignacio y Herrera Molina, Pedro Manuel, “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, *op. cit.*, pág. 55.

²⁸⁴ Palao Taboada, Carlos, “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *op. cit.*, pág. 776.

²⁸⁵ Martín Delgado, José María, “Los principios de capacidad económica...”, *op. cit.*, págs. 65 y 85.

²⁸⁶ Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional...”, *op. cit.*, págs. 119 y 125. Por su parte, Aparicio Pérez llega a calificar este principio de falacia, pues “la capacidad económica en el derecho español sólo aparece como una referencia genérica sin contenido propio, debiendo aplicarse, en consecuencia, a través de otros principios; así, a través del principio de generalidad o del principio de no confiscatoriedad. En consecuencia, la inconstitucionalidad de un tributo en el derecho vigente sólo podrá apreciarse no porque se vulnere un hipotético principio de capacidad económica, que en sí mismo, a la vista de lo expuesto, carece de contenido, sino cuando a través de él no se respeten los principios de generalidad, no discriminación o confiscatoriedad. En sí mismo, el principio de capacidad económica carece de contenido, por ello, ningún tributo en el derecho español vigente puede declararse inconstitucional apelando sólo al significado del principio de la capacidad económica; podrá hacerse cuando éste se vea vulnerado a través o por medio de la vulneración de otros”, Aparicio Pérez, Antonio,

esta línea, Pérez de Ayala considera que el principio de capacidad económica ha dejado de existir de forma autónoma, quedando absorbido por los de igualdad y generalidad²⁸⁷. Por su parte, Cazorla Prieto ha puesto de manifiesto la estrecha relación entre el principio de generalidad y el principio de igualdad, “hasta el punto de constituir una forma de exteriorización de este último, toda vez que con el mismo se pretende implantar el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en el reparto de la carga tributaria para todos los obligados que demuestren igual capacidad económica”²⁸⁸. Por tanto, como apunta Varona Alabern, en el ámbito de la extrafiscalidad, el principio de capacidad económica se difumina, perdiendo protagonismo frente al de igualdad²⁸⁹.

“La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”, Revista de Información Fiscal, nº 79, 2007, pág. 44.

²⁸⁷ Pérez de Ayala, José Luis, “Los artículos tercero y cuarto...”, *op. cit.*, pág. 66. Así, este autor señala que el principio de igualdad “sólo adquiere sentido interpretado de tal manera que venga a significar que los contribuyentes con igual capacidad económica deban ser igualmente gravados; y quienes la tengan desigual, desigualmente”. En relación con el principio de generalidad, “este último expresa que todo el que tenga capacidad económica de contribuir debe hacerlo”.

²⁸⁸ Cazorla Prieto, Luis María, “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 55. En el mismo sentido, Varona Alabern considera que el principio de generalidad, junto con el de progresividad, se deducen del principio de igualdad, Varona Alabern, Juan Enrique, “Concepto de tributo y principio...”, *op. cit.*, pág. 30.

²⁸⁹ “El principio de capacidad económica queda un tanto difuminado en la imposición extrafiscal, ya que la finalidad de interés general perseguida puede conducir a que quien adecue su conducta al fin extrafiscal vea reducida su deuda tributaria, aun teniendo la misma capacidad económica que otro sujeto que por despreciar aquella finalidad se ve obligado a pagar más impuesto. En la medida en que el principio de capacidad económica pierda protagonismo en la extrafiscalidad, el principio de igualdad deberá tomar como criterio de contraste la finalidad extrafiscal, ya que la diferencia de la carga fiscal entre los obligados tributarios no vendrá dada tanto (ni sólo) por la diversidad de capacidades económicas como por la diferencia de cumplimiento de la finalidad extrafiscal. De ahí que pueda ocurrir que una desigualdad de cargas tributarias que no se justifique atendiendo exclusivamente al principio de capacidad económica, pueda quedar suficientemente fundamentada en la distinta posición que ocupan los sujetos respecto del objetivo extrafiscal perseguido por el impuesto. Así, puede suceder que un impuesto que grave actividades económicas contaminantes obligue a pagar más a un sujeto que a otro, si, a pesar de que sus respectivas actividades generen la misma riqueza, las del primero contaminan más que las del segundo. Por tanto, en esta clase de impuestos hay que integrar el fin extrafiscal en el principio de igualdad, el cual incorporará como criterio de contraste el objetivo extrafiscal, también protegido por la Constitución”, Varona Alabern, Juan Enrique, “Concepto de tributo y principio...”, *op. cit.*, pág. 29.

Dado su carácter excepcional o privilegiado, la Constitución exige que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley” (artículo 133.3), obligación que ha encontrado reflejo en el principio de reserva de ley tributaria previsto en el artículo 8 de la Ley General Tributaria, conforme al cual se regularán en todo caso por Ley “el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás incentivos fiscales”. Por otra parte, la Constitución, desde la perspectiva del gasto público, establece la obligación de consignar en los Presupuestos Generales del Estado “el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado” (artículo 134.2)²⁹⁰. Por tanto, como apuntan Cordero Ezquerro y Gutiérrez Franco, no está prohibido el establecimiento de beneficios fiscales, si bien se prevén las referidas garantías para evitar que su concesión pueda ser desigual y arbitraria, lo cual se logrará cuando dichos incentivos tengan una justificación razonable y sean proporcionales al fin de política general que se persigue²⁹¹, puesto que, como aclara Albiñana García-Quintana, los beneficios fiscales afectan, fundamentalmente, a los principios constitucionales de generalidad e igualdad²⁹².

Desde la perspectiva del carácter excepcional en la estructura del tributo de los beneficios fiscales orientados a incentivar el comportamiento de los agentes económicos y, por tanto, del carácter discriminatorio y erosionador del principio de generalidad²⁹³, se ha alertado sobre los riesgos de un exceso de incentivos

²⁹⁰ “El beneficio fiscal es una parcela de las que ha de considerar o tener en cuenta la potestad tributaria al establecer o al modificar el tributo. Entre las opciones de la potestad tributaria está la de disponer determinados o concretos beneficios en los supuestos de sujeción a gravamen. El beneficio fiscal, por tanto, y en principio, es de la misma naturaleza que el sometimiento al tributo. De aquí que la Constitución formule la «reserva de ley» para el establecimiento de beneficios fiscales”, Albiñana García-Quintana, César, “Artículo 133. La potestad tributaria”, *op. cit.*, págs. 288-289.

²⁹¹ Cordón Ezquerro, Teodoro y Gutiérrez Franco, Yanna, “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *op. cit.*, pág. 185.

²⁹² Albiñana García-Quintana, César, “Artículo 133. La potestad tributaria”, *op. cit.*, pág. 288.

²⁹³ Albiñana García-Quintana, César, “Los impuestos de ordenamiento económico”, *op. cit.*, pág. 18.

fiscales en la estructura del tributo. Así, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, Eiroa Vilarnovo advierte que la admisión de múltiples exenciones e incentivos fiscales que drenen la potencia recaudatoria del tributo puede suponer un “fuerte ataque” al principio de generalidad, que, consecuencia del principio de equidad o justicia en la imposición, deber ser cumplido inexcusablemente por aquel principio²⁹⁴. El referido riesgo de pérdida recaudatoria es el que ha denunciado una parte de la doctrina con toda contundencia. Así, Casado Ollero ha hecho referencia a la necesidad de “cubrir las grietas abiertas en el sistema contributivo estatal con la creación o el mantenimiento, a menudo injustificado de exenciones, incentivos y estímulos «extrafiscales»”²⁹⁵, al considerar que “quizá sea ya llegado el momento de devolver al tributo su función originaria de hacer posible la «contribución al sostenimiento de los gastos públicos» y de evitar la desnaturalización de este instituto jurídico al confiarle cometidos que le son ajenos y con los que a menudo se altera la transparencia, racionalidad y justicia del sistema contributivo”²⁹⁶. De forma aún más firme se expresa Simón Acosta, al afirmar que “el sistema no sólo está enfermo en la realidad práctica, sino que también está carcomido en su configuración legal por la extraordinaria proliferación de exenciones y beneficios fiscales”, lo que le hace concluir que “en el fondo de esta proliferación de privilegios parece latir la ideología del carácter odioso del tributo propia de quienes defienden que, siendo nocivo el

²⁹⁴ Eiroa Vilarnovo, Francisco, J., “La deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades. La Orden de 17 de junio de 1981”, en VV.AA., *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983, pág. 422.

²⁹⁵ Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, pág. 151.

²⁹⁶ Añadiendo que “aparte de las cuestiones relacionadas con la eficacia de los incentivos fiscales y la oportunidad de su adopción, no hay que olvidar que la frecuencia con la que se recurre a ellos contribuye notablemente a la mutación, prolijidad y al incesante flujo normativo que se advierte en el sistema tributario actual. Pero es que, además, en las manipulaciones del mecanismo tributario al amparo de tan variados fines, el legislador –como otra Penélope– actúa frecuentemente en direcciones opuestas. Así se explica que, pese a las muchas modificaciones que los poderes públicos tejen en el sistema fiscal, este apenas si se mueve del mismo sitio: el cambio se detiene en las normas y no alcanza a los resultados que –en términos sobre todo de justicia fiscal– se siguen de su aplicación. Y esta situación constituye, en la perspectiva de la seguridad jurídica y de la justicia tributaria, una de las paradojas más odiosas del crónico reformismo fiscal de nuestro tiempo”, Casado Ollero, Gabriel, “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.”, *Hacienda Pública Española*, nº 96, 1985, págs. 371-372.

tributo para el crecimiento económico, hay que mitigar sus efectos mediante exenciones y bonificaciones concedidas a quienes tienen capacidad de hacer oír sus protestas”²⁹⁷. Por ello, deberá analizarse la idoneidad del beneficio fiscal para el logro de los fines de justicia, a los que, en palabras de Sainz de Bujanda, ha de orientarse todo el Derecho²⁹⁸, advirtiendo del riesgo que se puede derivar de un empleo abusivo de la exención con fines extrafiscales y recomendando una extrema prudencia en su utilización y su restricción paulatina²⁹⁹.

De acuerdo con lo expuesto, al objeto de evitar este riesgo, los beneficios fiscales deberán estar justificados en otros fines constitucionalmente protegidos³⁰⁰, como puede ser la protección del medio ambiente, pues de esta manera el principio de generalidad garantizará que no se establezcan beneficios fiscales arbitrarios y que no estén justificados por razones de justicia³⁰¹. La compatibilidad, por tanto, de los beneficios fiscales se basa en que estos sirven a un objetivo también constitucional, en este caso, la protección del medio ambiente que el artículo 45 de la Constitucional impone a los poderes públicos y de donde se deriva el derecho a una fiscalidad favorable para los particulares que con su esfuerzo asuman dicha tarea, reconociéndose y estimulándose así su aportación³⁰², pues el legislador, en tanto no incurra en arbitrariedad y perjudique la igualdad de hecho, puede perseguir los fines que considere

²⁹⁷ Simón Acosta, Eugenio, “Gastos fiscales”, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 792, 2010 (versión electrónica), págs. 1-2.

²⁹⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *op. cit.*, pág. 391.

²⁹⁹ Sainz de Bujanda, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *op. cit.*, págs. 420-421.

³⁰⁰ Así, el principio de justicia tributaria permite afinar y precisar el principio de capacidad económica y el principio de generalidad, de forma que “la generalidad en el establecimiento exenciones tributarias y beneficios fiscales puede servir a la realización de objetivos establecidos en la Constitución, pero la excesiva indiscriminación puede lesionar la justicia a la que nos venimos refiriendo”, Calvo Ortega, Rafael, *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, *op. cit.*, págs. 37-38.

³⁰¹ Cazorla Prieto, Luis María, “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, *op. cit.*, pág. 56.

³⁰² Calvo Ortega, Rafael, “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, *op. cit.*, pág. 108.

oportunos³⁰³. En definitiva, será necesaria la adecuada conciliación de los principios constitucionales tributarios con los restantes objetivos que define la Constitución para garantizar que la quiebra que los incentivos fiscales pueden suponer de los principios de igualdad y generalidad no sea arbitraria, para lo que será necesaria la adecuada conciliación de los principios constitucionales tributarios con objetivos constitucionales de carácter económico y, una vez admitida su legitimidad constitucional, el análisis de los incentivos fiscales deberá realizarse atendiendo a criterios de oportunidad, racionalidad y eficiencia económica³⁰⁴.

El Tribunal Constitucional abordó la posible inconstitucionalidad de una exención por vulneración del principio de igualdad tributaria en su Sentencia 134/1996, de 22 de julio, en la que se concluye que, dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración que le permite, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, optar por considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible o declararlas exentas, si bien, en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el art. 14 CE y en el art. 31.1 CE, lo cual se producirá cuando se utilice un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación objetiva, razonable y proporcionada, dando lugar a una diferencia de trato incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31, lo que supone una vulneración del principio de igualdad tributaria³⁰⁵.

³⁰³ Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional...”, *op. cit.*, pág. 139.

³⁰⁴ Esteban Paúl, Angel, “Incentivos fiscales a la inversión:...”, *op. cit.*, págs. 86 y 88.

³⁰⁵ Esteban Paúl, analizando la doctrina constitucional previa, había concluido que “son admisibles tratamientos tributarios dispares siempre que tengan un fundamento objetivo, razonable y socialmente aceptado y, que exista la debida proporcionalidad entre medios y objetivos”, por lo que descarta las críticas a los incentivos fiscales que se basen en su legalidad constitucional, sin perjuicio de las que se puedan realizar en relación con su eficacia en el logro de los objetivos para los que han sido establecidos, Esteban Paúl, Angel, “Incentivos fiscales a la inversión:...”, *op. cit.*, pág. 87.

A partir de dicha Sentencia, el Tribunal Constitucional ha elaborado una doctrina, recogida en sus Sentencias 96/2002, de 25 abril (FJ 7), 57/2005, de 14 de marzo (FJ 4) y 33/2006, de 13 de febrero (FJ 4), según la cual los privilegios fiscales sólo serán constitucionalmente válidos cuando respondan a fines de interés general que los justifiquen, como pueden ser los de política económica:

"La exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.) quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando 'se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31' (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8)".

Con base en estas consideraciones de nuestro Tribunal Constitucional, compartimos con Luchena Mozo que los principios materiales básicos del ordenamiento tributario (principio de igualdad, generalidad, capacidad económica o progresividad), con los que se suelen enfrentar los incentivos fiscales, pueden ser modulados conforme a otros valores constitucionales con un grado de protección suficiente para hacerlos prevalecer sobre las exigencias derivadas de aquellos principios³⁰⁶, entre los que podemos mencionar la protección del medio ambiente³⁰⁷.

En definitiva, los beneficios fiscales, al suponer una excepción a los principios tributarios de generalidad e igualdad, han de encontrarse fundamentados en un

³⁰⁶ Luchena Mozo, Gracia María, "Especialidades en la amortización societaria de activos dentro de la pequeña y mediana empresa", en Sanz Díaz-Palacios, José Alberto y otros, *Estudios sobre amortización de inmovilizados en la imposición societaria*, Atelier, Barcelona, 2010, págs. 114-115.

³⁰⁷ Sin perjuicio de lo cual, García Caracuel considera que en los beneficios fiscales sobre impuestos claramente recaudatorios exige que la incidencia del principio de capacidad económica sea mayor, García Caracuel, María, "Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente", en Sánchez Galiana, José Antonio (Coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 196.

fin extrafiscal que, como hemos comentado con anterioridad, debe justificar su existencia en los principios y fines contenidos en la Constitución³⁰⁸, pues, en caso contrario, indica Ibáñez García, se corre el riesgo de que alteren injustificadamente la distribución de la carga tributaria y lesionen los referidos principios constitucionales³⁰⁹. Es decir, el beneficio fiscal encuentra su legitimación en unos fines públicos (constitucionales) que se reputan susceptibles de protección, en lo que García Novoa ha denominado la “legitimación finalista” del beneficio³¹⁰. Obsérvese que, como ha destacado Herrera Molina, nos referimos a objetivos constitucionales y no a cualesquiera fines de política económica, ya que aquéllos sintetizan la esencia de los valores dominantes en la sociedad organizada³¹¹.

Así lo han señalado Carbajo Vasco y Herrera Molina, para quienes el debilitamiento del principio de capacidad económica producido por estos incentivos se encuentra amparado en otros fines de interés general, pues los tributos no tienen por única finalidad la de obtener recursos, sino que, en cumplimiento de su finalidad extrafiscal, han de atender al cumplimiento de otros principios rectores de la actividad económica y social, entre los que se encuentra la protección ambiental³¹², dada la configuración de los tributos como

³⁰⁸ Cazorla Prieto, Luis María, “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, *op. cit.*, pág. 56; Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, pág. 31.

³⁰⁹ Advierte este autor que, asimismo, los beneficios fiscales son una de las causas de la complejidad del sistema tributario, desnaturalizan en ocasiones al propio tributo e impiden reducciones impositivas para la generalidad de los ciudadanos y empresas”, por lo que “si los incentivos fiscales, en términos generales, atienden al reconocimiento implícito de un exceso de imposición, cabe preguntarse si no es mejor una imposición más suave, con bases imponibles más amplias, para la generalidad, excluidos dichos beneficios y dejando a salvo las necesarias medidas redistributivas”, Ibáñez García, Isaac, “La necesaria revisión de los beneficios fiscales...”, *op. cit.*, pág. 39; Ibáñez García, Isaac, “Una reforma fiscal para la equidad”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 2010 (versión electrónica), pág. 2.

³¹⁰ García Novoa, César, “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2010, pág. 71.

³¹¹ Herrera Molina, Pedro Manuel, *La exención tributaria*, *op. cit.*, págs. 92-93.

³¹² Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental”, *op. cit.*, págs. 46-47.

instrumento, que, “además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” (artículo 2 de la Ley General Tributaria).

De esta forma, consideramos que tiene plena cabida en el citado precepto, como fin extrafiscal de los tributos, el cumplimiento de los Principios rectores de la política social y económica desarrollados en el Capítulo III del Título Primero de nuestra Constitución y, concretamente, el mandato a los poderes públicos de que velen por la “utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva” (art. 45.2 CE), de forma que se traduzca en ese derecho que “todos” tienen a “disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo” (art. 45.1 CE)³¹³.

Por ello, como indica Herrera Molina, la constitucionalidad de estos beneficios fiscales no se verá garantizada únicamente por el principio de capacidad económica³¹⁴, sino que, al ser de carácter extrafiscal, deberá “ponerse a prueba en relación con la finalidad constitucional que persigan”, en este caso la protección del medio ambiente, para lo que deberán superar el control de proporcionalidad, conformado por los tres requisitos de necesidad, idoneidad y proporcionalidad³¹⁵. Estos requisitos, en palabras del Tribunal Constitucional,

³¹³ En este mismo sentido desarrolla su razonamiento, entre otros, López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 8.

³¹⁴ O como indican Herrera Molina y Serrano Antón, se partiría de la consideración de “la capacidad económica como la medida general de igualdad en materia tributaria”, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversiones en instalaciones ambientales”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 1 de junio de 1997, pág. 17.

³¹⁵ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, págs. 1052 y 1058-1059. A juicio de Palao Taboada, “las ideas de idoneidad, necesidad y proporcionalidad sobre las que versaría el control de proporcionalidad (en sentido amplio), aunque pueden ser útiles para orientar al legislador y, sobre todo, a los tribunales en la apreciación de la justificación de una medida legislativa, a mi juicio no añaden nada sustancial a las nociones (negativamente) de arbitrariedad y (positivamente) de conformidad con la «naturaleza del cosa»

exigen analizar “si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)”³¹⁶. Por tanto, apuntan Gorospe Oviedo y Herrera Molina, las desviaciones del principio de capacidad económica serán legítimas si superan el control de proporcionalidad (es decir, si son idóneas y necesarias para alcanzar otro fin constitucionalmente relevante sin restringir en exceso el contenido del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica)³¹⁷, permitiendo “este planteamiento superar el genérico control de interdicción de la arbitrariedad y supone implícitamente la existencia de un derecho a contribuir con arreglo a la propia capacidad económica como especificación del derecho a la igualdad”³¹⁸.

En el ámbito tributario, Aizega Zubillaga destaca las siguientes reglas para la aplicación del control de proporcionalidad³¹⁹:

- a) Adecuación o idoneidad: la medida tributaria que restringe la aplicación del principio de capacidad económica y de igualdad debe ser apta, adecuada o idónea para lograr la finalidad perseguida, debiéndose valorar en el momento de la aprobación de la norma si es razonable y conforme a la naturaleza del ámbito en que se desea intervenir, en nuestro caso el grado de protección

(exigencias objetivas de la realidad objeto de normación) o «razonabilidad»”, Palao Taboada, Carlos, “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *op. cit.*, pág. 782.

³¹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2000, de 10 de julio, a la cual se refiere Fernández Orte, Jaime, “El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF”, *op. cit.*, pág. 40.

³¹⁷ Gorospe Oviedo, Juan Ignacio y Herrera Molina, Pedro Manuel, “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, *op. cit.*, pág. 33.

³¹⁸ Gorospe Oviedo, Juan Ignacio y Herrera Molina, Pedro Manuel, “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, *op. cit.*, pág. 43.

³¹⁹ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, *op. cit.*, págs. 186-191.

ambiental buscado, o si existen otras medidas distintas del beneficio fiscal, de carácter no tributario, más idóneas.

- b) Necesidad o indispensabilidad: la medida adoptada por el legislador deberá ser necesaria para alcanzar el fin pretendido, debiéndose elegir, entre las medidas idóneas posibles, la menos restrictiva de los principios de capacidad económica e igualdad. Este análisis será más complejo cuando se comparen medidas tributarias con otras no tributarias (por ejemplo, beneficios fiscales y subvenciones), el cual se realizará en función de los derechos constitucionales en juego, para descartar la más perjudicial.
- c) Proporcionalidad en sentido estricto: se trata de realizar una ponderación de los bienes e intereses en conflicto para valorar los beneficios y perjuicios que de la medida tributaria se derivan, esto es, la magnitud del interés general que subyace en la finalidad constitucional de protección ambiental y de la lesión de los principios de capacidad económica y de igualdad tributaria, para poder concluir si la limitación de los principios tributarios es razonable con el fin perseguido. De esta forma, si las restricciones que implicara la medida extrafiscal fueran indiscutiblemente superiores a los posibles beneficios sobre el medio ambiente, estaríamos ante una medida desproporcionada.

De acuerdo con lo expuesto, a juicio de Herrera Molina, las deducciones en cuota para la protección del medio ambiente, como las existentes en el Impuesto sobre Sociedades, podrían superar este triple examen ya que, desde el punto de vista de la “adecuación”, fomentan las actividades medioambientalmente favorables y, desde el punto de vista de la “necesidad”, no distorsionan la estructura del tributo. En conclusión, y enlazando con el principio de capacidad económica, resulta irrelevante que el beneficio fiscal se conceda mediante una transferencia o una subvención, pues en ambos casos el importe recaerá sobre los demás contribuyentes, siendo la cuestión que se ha de resolver la de si el

gasto fiscal resulta necesario, adecuado y proporcionado para alcanzar un fin contemplado en la Constitución³²⁰. En el mismo sentido, Guervós Maíllo considera que se cumple este triple requisito: el de necesidad, por cuanto se alcanza la finalidad perseguida al conseguir que las empresas modifiquen su conducta e inviertan en instalaciones que ayuda a mejorar la protección del medio ambiente; el de adecuación, por cuanto la deducción es útil para conseguir el fin de que se realicen inversiones medioambientales; y el de proporcionalidad, por cuanto el beneficio fiscal se enmarca en el derecho constitucional a un medio ambiente adecuado, teniendo como fin su protección mediante inversiones por parte de las empresas y siendo el resultado la búsqueda por parte de estas de formar de contaminar menos³²¹.

Asimismo, en relación con las deducciones por inversiones medioambientales reguladas en el Impuesto sobre Sociedades, compartimos con Martín Fernández la consideración de que estos requisitos se verían satisfechos, por cuanto su finalidad extrafiscal responde a criterios económicos y sociales amparados por la Constitución, concretamente responde a un interés general como es la protección del medio ambiente amparada por el artículo 45 de la Constitución y respeta los límites del principio de capacidad económica, dado que la deducción en la cuota es un elemento de cuantificación de la deuda por el Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, de medición de la capacidad económica del sujeto pasivo³²². Así, la presente deducción no pretende sino responder a la creciente demanda social de conservación del medio ambiente, premiando el esfuerzo económico de las empresas en la búsqueda de un crecimiento económico equilibrado y compatible

³²⁰ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, págs. 1058-1059; Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo”, en Yábar Sterling, Ana (Coord.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, págs. 144-145.

³²¹ Guervós Maíllo, María Angeles, “Beneficios fiscales: ¿uso o abuso?”, *op. cit.*, págs. 334-335.

³²² Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio «quien contamina paga» y la prohibición de ayudas de estado”, en Falcón y Tella, Ramón (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pág. 128.

con los intereses ambientales³²³, reduciéndose la desviación del principio de capacidad económica, como indican Herrera Molina y Serrano Antón, en aquellos casos en que las inversiones permiten superar los niveles de protección ambiental exigidos por la normativa vigente, en los que se aprecia un cierto carácter de contraprestación indirecta por un coste no productivo que contribuye a interés general, frente a aquellos casos en los que el instrumento fiscal se utilice para incentivar el cumplimiento de la normativa ambiental³²⁴.

De especial importancia es para Borrero Moro la remisión al texto constitucional y, particularmente, a su referencia a la “indispensable solidaridad colectiva”, lo que le permite concluir que el fundamento de las deducciones por inversiones medioambientales no se encuentra en el principio de capacidad económica ni en el principio “quien contamina, paga”, que, pese a no negarlas, no propugna de forma expresa las exenciones, sino en el principio ambiental contenido en el artículo 45.2 de la Constitución, que impone a los poderes públicos la obligación de adoptar medidas encaminadas a defender y restaurar el medio apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. En definitiva, afirma, el fundamento último de las deducciones por inversiones medioambientales se encuentra en los comportamientos solidarios encaminados a defender el medio ambiente, solidaridad que se refleja en el esfuerzo económico que realiza el contribuyente, financiado sólo de forma parcial por la sociedad, al acometer inversiones ambientales, de donde resulta que el incentivo y reconocimiento de estas actitudes esté auspiciado por el principio ambiental³²⁵.

González García resume la cuestión concluyendo que “el control de constitucionalidad sobre los beneficios fiscales, además de considerar su

³²³ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por inversiones en protección del medio ambiente. Especial referencia a los residuos industriales”, *Quincena Fiscal*, nº 4, 15 de febrero de 2000, pág. 46.

³²⁴ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversiones en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 17.

³²⁵ Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, págs. 95-96.

adecuación a los principios de igualdad, solidaridad entre intereses particulares y colectivos, y proporcionalidad entre los medios utilizados y el fin perseguido, debe también tener en cuenta su razonabilidad, al comparar las ventajas de estímulo derivadas del beneficio en cuestión, frente a las desventajas derivadas de la pérdida de recaudación, así como la inexistencia de otras medidas de fomento igual o más eficaces”³²⁶.

2.2.2 Consideraciones desde la perspectiva económica y hacendística: el principio de neutralidad y de competitividad

Como venimos señalando, la variable ambiental puede reflejarse en la estructura del Impuesto sobre Sociedades, estableciéndose un gravamen más elevado para las actividades más perjudiciales para el medio ambiente o, por el contrario, introduciendo incentivos fiscales que favorezcan una conducta de la empresa ambientalmente más favorable y, en particular, las inversiones medioambientales.

No es este el lugar para realizar un análisis de la conveniencia, desde el punto de visto económico y hacendístico, de utilizar el instrumento fiscal para fomentar las inversiones. Baste señalar, siguiendo a Gota Losada, que, ante las insuficiencias de las políticas monetarias, “corresponde a la política fiscal el papel de incentivar las inversiones y el principal protagonista es el Impuesto sobre Sociedades, porque afecta directamente a la tasa esperada de rendimiento, en la medida en que reduce el beneficio disponible”³²⁷. No obstante, como señala este autor, se ha criticado la política de incentivos fiscales a la inversión, argumentándose que su acumulación creciente, variedad y aplicación simultánea deja vacío de contenido y desnaturaliza el Impuesto sobre Sociedades, los regímenes de amortización acelerada y deducciones por inversiones originan un trato discriminatorio en función de la relación capital-producto, la mayor parte

³²⁶ González García, Eusebio, “Los beneficios fiscales como instrumento de desarrollo”, *op. cit.*, pág. 293.

³²⁷ Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 231.

de los incentivos penalizan el empleo al concederse a las inversiones en capital (y los incentivos al empleo se han mostrado ineficaces) y la asignación de recursos de capital no se produce conforme a las leyes de mercado, sino por razones fiscales³²⁸.

De forma similar, Corona Ramón ha señalado algunos riesgos que presentan los incentivos fiscales a los que se debe prestar atención en su configuración: por una parte, la posible quiebra del principio de neutralidad ante las distintas opciones de inversión, pudiendo conllevar una asignación ineficiente de recursos; por otra parte, su elevada complejidad, que únicamente permite su aprovechamiento por los sujetos pasivos con capacidad para disponer del adecuado asesoramiento; finalmente, la importancia de su cuantía, que puede llegar a mermar la capacidad recaudatoria del tributo³²⁹. Por esta razón, García-Torres Fernández considera relevante distinguir entre las medidas que tienen una finalidad económica y las medidas que tienen como único objetivo reducir la presión fiscal sobre el contribuyente, así como conocer cuál es su impacto real³³⁰.

La referencia a los incentivos fiscales desde la perspectiva económica nos conduce al concepto de instrumentos económicos o de regulación indirecta para la protección del medio ambiente³³¹, en la que se encuadran, entre otros, los subsidios o ayudas financieras. Los subsidios, así, son uno de los diferentes instrumentos económicos que se pueden utilizar en la política ambiental y que

³²⁸ Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 237-238.

³²⁹ Corona Ramón, Juan, “Estudio Introductorio”, en Instituto de Estudios Económicos, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos nº 3/1992, pág. XLIX.

³³⁰ García-Torres Fernández, María Jesús, “Beneficios fiscales a la actividad empresarial”, *op. cit.*, pág. 43. Vaquera García prefiere la referencia a instrumentos directos e indirectos, en vez de instrumentos jurídicos y económicos, puesto que todos usan normas jurídicas para su implantación y todos provocan efectos económicos en mayor o menor medida, Vaquera García aquera García, Antonio, “La fiscalidad ambiental...”, *op. cit.*, págs. 2 y 17.

³³¹ La característica más significativa de estos instrumentos es la búsqueda de alterar el comportamiento de los agentes modificando el cose de la contaminación, Higón Tamarit, Francisco J., “Gestión ambiental y fiscalidad ecológica”, *op. cit.*, pág. 71.

constituyen uno de los pilares sobre los que se han basado las políticas medioambientales de muchos países desarrollados³³². Se definen por la OCDE como una variedad de fórmulas de asistencia financiera que actúan como un incentivo para que los contaminadores alteren su comportamiento o que se otorga a la empresas con dificultades para cumplir con las exigencias normativas, encuadrando en esta categoría las subvenciones no reintegrables, los préstamos blandos y los incentivos fiscales que reducen la tributación sobre los ingresos o beneficios, ya sea en la forma de amortizaciones aceleradas, exenciones o deducciones por la adopción de medidas anticontaminantes³³³.

Las ayudas financieras, como los restantes instrumentos de política ambiental, presentan ventajas e inconvenientes, no existiendo siempre consenso sobre las mismas, que podemos ordenar en torno a los siguientes factores destacables:

- a) Eficacia y eficiencia del instrumento: Franco Sala considera que, con carácter general, las ayudas financieras son un instrumento eficaz para para lograr objetivos medioambientales, al facilitar la adaptación rápida de los contaminadores, pero en ocasiones pueden ser ineficientes para el logro de los objetivos ambientales³³⁴. Este efecto, como explica González Fajardo, se produce puesto que, al reducir la libertad de la empresa para elegir el mecanismo o modo de reducir su contaminación, la estructura del subsidio puede hacerlo inefectivo: si una inversión aumenta los costes de la empresa y no aumenta sus ingresos, la absorción de una parte del coste (subsidio) por la

³³² Villaamil Serrano, Armando y Maties García, Joan, *Política Económica del Medio Ambiente. Aplicaciones empresariales*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, pág. 38.

³³³ OCDE (Opschoor, J. B. y Vos, Hans B.), *Economic Instruments for Environmental Protection*, OCDE, Paris, 1989, pág. 15. Esta misma definición es la que se ha mantenido en documentos posteriores. Así, por ejemplo, en “La Fiscalidad y el Medio Ambiente. Políticas Complementarias” se indica que el término ayudas financieras “cubre diversas formas de ayudas financieras cuyo objetivo es el incentivar la reducción de la contaminación o el financiar las medidas necesarias para ello”, incluyendo los subsidios, los créditos blandos y las desgravaciones fiscales, “como amortización acelerada de los equipamientos de lucha contra la contaminación u otras formas de exención o de reducción de impuestos o de cánones, si se toman ciertas medidas anticontaminantes”, OCDE, *La Fiscalidad y el Medio Ambiente, op. cit.*, pág. 30.

³³⁴ Franco Sala, Luis, *Política Económica del Medio Ambiente. Análisis de la degradación de los recursos naturales*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 115-116.

autoridad reguladora no convierte la inversión en una operación rentable; por otra parte, este tipo de subsidio premia no una reducción de vertidos sino algo relacionado con ello: la instalación de equipos anticontaminantes³³⁵.

- b) Riesgo de incremento global de las emisiones: dicho efecto, señala Buñuel González, se produciría como consecuencia de que los contaminadores aumentaran el nivel de sus emisiones al anticipar la posibilidad de recibir pagos por ulteriores disminuciones de las emisiones, así como al incentivo que podría suponer para que otras empresas entraran en la industria produciéndose como efecto neto un aumento de las emisiones totales³³⁶. Por su parte, Martínez Merino advierte que las subvención se utiliza a menudo para estimular el crecimiento, el empleo o los ingresos de un sector concreto que puede estar en declive, en cuyo caso la subvención puede resultar peligrosa para el medio ambiente y las ventajas de la supresión de los programas de ayuda o de subvención pueden sobrepasar los costes de los mismos³³⁷.
- c) Riesgo de que las ayudas redunden en los contaminantes: las ayudas financieras pueden instrumentarse por medio de medidas a corto o largo plazo, si bien, en este último caso, De la Poza Galiano advierte que “es

³³⁵ González Fajardo, Francisco, “Instrumentos de política ambiental en forma de precios”, Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales, nº 21, 1991, págs. 165-166.

³³⁶ Buñuel González, Miguel, *El Uso de Instrumentos Económicos en la Política del Medio Ambiente*, *op. cit.*, pág. 83. Prud’homme lo expresó de la siguiente forma: “la acción por las subvenciones, que desalienta efectivamente la utilización de procedimientos contaminadores, tiene también por efecto animar la producción de los bienes más contaminadores, al hacer que el coste social sea a cargo de la colectividad”, Prud’homme, Rémy, “Notas sobre la gestión del medio ambiente”, en Castellano Real, Francisco (Selección), *Nuevos Impuestos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pág. 480.

³³⁷ Martínez Merino, Juan Luis, *Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente. Papel y análisis de los permisos de emisión negociables*, Dykinson, Madrid, 2008, pág. 125. En este sentido, la OCDE, en relación con el temor a la pérdida de competitividad sectorial que podría conllevar la introducción de tributos ambientales, “puede ser útil tener en cuenta que el cierre de empresas (de otra manera) no rentables y muy contaminantes sería la forma menos costosa para la sociedad alcanzar un determinado objetivo medioambiental, independientemente de las implicaciones sociales de actuar de este modo. Por ejemplo, muchas empresas siderúrgicas llevan las últimas décadas dependiendo de cuantiosas subvenciones”, OCDE, *Economía política de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 17.

necesario evitar que éstos puedan volver a esas personas que están obligadas a pagar por degradar el medio ambiente. Es decir, éstos no pueden de ninguna manera convertirse en un elemento estimulador que, al objeto de obtener tales ayudas, favorezca la elección de las actividades contaminantes. En este sentido, pues, los subsidios serían totalmente ineficaces, injustos e incentivarían la contaminación”³³⁸.

- d) Impacto en el desarrollo tecnológico: Yábar Sterling ha señalado los subsidios pueden servir a objetivos múltiples, como la estimulación de la investigación contra la contaminación atmosférica, la sustitución de tecnologías altamente contaminantes por “tecnologías limpias” o la aceleración de los procesos de Investigación y Desarrollo³³⁹. En el mismo sentido, Franco Sala destaca el efecto positivo de la ayudas financieras sobre el desarrollo tecnológico, al incrementar la demanda de equipos anticontaminación o “tecnologías limpias”, revitalizando la industria ambiental³⁴⁰. Sin embargo, para Buñuel González, las subvenciones pueden desincentivar la innovación tecnológica para la reducción de la

³³⁸ Para De la Poza Galiano, esta vulneración del principio, que obligaría al sector público a soportar los costes, solamente sería admisible en situaciones excepcionales, como pudiera ser una etapa de transición en la aplicación de este principio, suavizando sus efecto a través de diversas medidas, como pueden ser los incentivos financieros, los subsidios y las exenciones, debiéndose controlar estrictamente este tipo de ayudas por los gobiernos “no solo por cuanto, en principio, es una responsabilidad suya, sino también por la falta de experiencia en estos aspectos, y, por lo tanto, la inseguridad sobre la posible efectividad de estas medidas”, De la Poza Galiano, Andrés, “El principio de «quien contamina, paga», como instrumento de política económica para la protección del medio ambiente”, *Economía Industrial*, 1975, pág. 66.

³³⁹ Yábar Sterling, Ana, “La polémica medidas administrativas versus instrumentos económicos. Consideraciones económicas y sociológicas”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 149-140.

³⁴⁰ Franco Sala, Luis, *Política Económica del Medio Ambiente...*, *op. cit.*, pág. 116. En el mismo sentido, Martínez Merino, Juan Luis, *Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente...*, *op. cit.*, pág. 125; Asimismo, Bermejo, analizando las distintas teorías sobre la relación entre medio ambiente y crecimiento, recoge como primera de ellas la de que la inversión ambiental refuerza el crecimiento, en el sentido de que “el gasto ambiental, aparte de proteger el medio ambiente, incentiva el crecimiento, lo cual desencadena un proceso de retroalimentación: el incremento de riqueza permite atraer más fondos para la defensa ambiental, y así sucesivamente”, Bermejo, Rodrigo, *Economía Sostenible. Principios, conceptos e instrumentos*, *op. cit.*, pág. 97.

contaminación, pues cualquier mejora tecnológica supondría para las empresas una disminución en la subvención recibida, por lo que tendrán menor interés en el desarrollo tecnológico³⁴¹.

- e) Facilidad de implantación: se ha destacado esta característica de las ayudas financieras, dada la experiencia que se tiene en este tipo de instrumentos³⁴². En este sentido, González Fajardo, analizando los instrumentos fiscales frente a los controles directos, ha señalado que “en el caso de los incentivos fiscales, una vez establecidos y confirmada su legalidad por los tribunales de justicia, su ejecución se convierte casi en automática, requiriendo una pequeña vigilancia gubernamental para verificar las declaraciones del contaminador”³⁴³.
- f) Los subsidios suponen un gasto público frente a los restantes instrumentos de mercado³⁴⁴. Para Martínez Alier y Roca Jusmet, si bien es posible que el gasto público tenga efectos positivos desde el punto de vista ambiental, existe el riesgo de que se destine a infraestructuras y políticas que acrecienten y fomenten la degradación ambiental, siendo la particularidad de las subvenciones que es la sociedad, a través de sus impuestos, la que financia que los contaminadores reduzcan la contaminación, por lo que no

³⁴¹ Buñuel González, Miguel, *El Uso de Instrumentos Económicos en la Política del Medio Ambiente*, *op. cit.*, pág. 83.

³⁴² Franco Sala, Luis, *Política Económica del Medio Ambiente...*, *op. cit.*, pág. 116; Martínez Merino, Juan Luis, *Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente...*, *op. cit.*, pág. 125.

³⁴³ Si bien entendemos que cuando se refiere a “incentivos fiscales” no lo hace en sentido estricto (“beneficios fiscales”), sino refiriéndose a impuestos ambientales (posteriormente indica que lo que quiere decir es que la erosión en la efectividad de un impuesto será menor que con los controles directos), consideramos que este comentario es igualmente de aplicación para los beneficios fiscales, González Fajardo, Francisco, “Estrategias reguladoras de política ambiental:...”, *op. cit.*, pág. 170.

³⁴⁴ Franco Sala, Luis, *Política Económica del Medio Ambiente...*, *op. cit.*, pág. 116.

son totalmente simétricos los efectos sobre la contaminación de los impuestos y los subsidios³⁴⁵.

Ahora bien, en nuestra opinión, el adecuado análisis de los subsidios debe partir de la distinción entre aquellos que permiten o facilitan a las empresas alcanzar los estándares ambientales establecidos³⁴⁶ y aquellos otros cuya finalidad es primar aquellas actividades que tienen efectos beneficiosos para el medio ambiente, siendo estos últimos admisibles al no verse limitados por los inconvenientes citados. Martínez Alier y Roca Jusmet lo han expresado de forma clara al señalar que “los subsidios – o primas – estarían destinados sólo a los casos en que una actividad genere «externalidades positivas», beneficios y no costes externos: no se trata de subsidiar a los que contaminan para recompensarles porque no contaminan más, sino de recompensar a aquellos que llevan a cabo actividades que reportan beneficios al resto de la sociedad (como a los propietarios de bosques que mantienen unos «servicios ecosistémicos»)»³⁴⁷. Es más, como indica Kolm, la regulación puede incluso combinar los subsidios y

³⁴⁵ “Si las administraciones públicas gastan dinero en depurar las aguas o en subvencionar energías «limpias» o en informar a la población sobre cómo realizar una separación selectiva de los residuos; todo ello requiere dinero y puede venir de tasas o cánones específicos sobre las empresas o los ciudadanos (aunque también de impuestos municipales o estatales generales)”, Martínez Alier, Joan y Roca Jusmet, Jordi, *Economía Ecológica y Política Ambiental*, op.cit., págs. 130 y 171.

³⁴⁶ En este caso, los subsidios, en sus distintas variantes (incluidas las ventajas fiscales) podrían ser contrarias al principio “quien contamina paga”, admitiéndose únicamente en relación con situaciones excepcionales: (i) industrias, áreas o plantas afectadas por serias dificultades en el caso de tener que afrontar los costes de controlar la contaminación, (ii) ayudas limitadas temporalmente durante el período de transición en países en los que la implantación de programas ambientales pudieran generar problemas socio-económicos y (iii) en el caso de que no fuera probable la creación de distorsiones significativas en el ámbito internacional, OCDE (Opschoor, J. B. y Vos, Hans B.), *Economic Instruments for Environmental Protection*, op. cit., pág. 28.

³⁴⁷ No obstante, advierten que, aunque la distinción parece clara, “no puede negarse que todo es cuestión de grado: muchos estaríamos de acuerdo en que, en numerosas ocasiones, es justificado subsidiar las «energías limpias», aunque el beneficio que producen es, sobre todo, que generan menos impacto que otros tipos de energía, y permiten reducir el uso de éstos últimos”, Martínez Alier, Joan y Roca Jusmet, Jordi, *Economía Ecológica y Política Ambiental*, op. cit., pág. 173. En este sentido, la OCDE considera que los subsidios pueden ser un instrumento efectivo en el caso de que compensen externalidades positivas, la limpieza de terrenos abandonados, poniendo al día los trabajos atrasados en materia de descontaminación, OCDE, *Environmental Policy: How to Apply Economic Instruments*, OCDE, Paris, 1991, pág. 15.

los impuestos ambientales, otorgando los primeros por debajo de un cierto nivel de actividad nociva y estableciendo impuestos por encima de dicho nivel³⁴⁸.

Asimismo, la eliminación de los subsidios distorsionantes puede ser una efectiva medida de protección ambiental, especialmente aquellos que puedan inducir un incremento de la adquisición de bienes o desarrollo de actividades perjudiciales para el medio ambiente³⁴⁹. En efecto, existen ayudas financieras que, sin relación alguna con la política ambiental, pueden tener efectos ambientales negativos, llegándose a decir que la mejor política económica ambiental de subsidios sería retirar aquellos que incentivan actividades con fuerte impacto ambiental³⁵⁰.

Como venimos diciendo, los incentivos fiscales se encuadran por la OCDE en la categoría de los subsidios, junto con las subvenciones, si bien, en relación con la equiparación entre subvenciones y beneficios fiscales³⁵¹, Vaquera García ha

³⁴⁸ “Esto muestra bien a qué se reduce la opción entre imposición y subvención, o la elección de este nivel de referencia: a una distribución de los derechos sobre el medio ambiente entre los causantes del perjuicio por un lado y por otro, el sector público representando los intereses de la sociedad en su conjunto”, Kolm, Serge Christophe, “Instrumentos y criterios de una política del medio ambiente”, en Castellano Real, Francisco (Selección), *Nuevos Impuestos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972. Una segunda fórmula de combinación, que no es la que aquí nos interesa, también debida a Kolm, trataría de solucionar la situación en la que el impuesto ambiental tenga como efecto hacer operar al contaminante con pérdidas, cesándose entonces en la producción y no alcanzándose el nivel óptimo de producción; en este caso, no se reduciría el impuesto, sino que la solución consistiría en combinar el impuesto con una subvención que permitirá al contaminador producir sin pérdidas, Prud’homme, Rémy, “Notas sobre la gestión del medio ambiente”, *op. cit.*, págs. 480-481.

³⁴⁹ OCDE, *Environmental Policy: How to Apply Economic Instruments*, *op. cit.*, pág. 15.

³⁵⁰ Martínez Alier, Joan y Roca Jusmet, Jordi, *Economía Ecológica y Política Ambiental*, *op.cit.*, pág. 173.

³⁵¹ En relación con esta equiparación, Kolm plantea que los incentivos fiscales son una sencilla forma de vencer la opinión general que puede oponerse a subvencionar al causante de un perjuicio: “basta con reemplazar «recibir dinero» por «dar menos dinero», es decir, distribuir esta subvención bajo forma de deducción del impuesto. Este puede, según los casos, ser un impuesto sobre la renta o sobre el beneficio, o contribución territorial o una patente, etc.”, Kolm, Serge Christophe, “Instrumentos y criterios de una política del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 455. De forma general, Corona Romero criticaba la deducción por inversiones de la Ley 61/1978, de muy dudosos resultados, a su juicio, resaltando que “el mecanismo juega de tal forma que de hecho supone una subvención que cubre un porcentaje de las inversiones realizadas, entendemos que durante el ejercicio”, Corona Romero, Enrique, “La reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. VII, nº 25, julio-septiembre 1978, pág. 102; asimismo, desde el ámbito jurídico, también los equipara en cuanto a sus efectos, entre otros, Alonso Madrigal, Francisco Javier, “La tributación medioambiental y la energía”, en Becker,

aclarado que se pueden distinguir ambos conceptos, dado que las primeras “se conceden en virtud de una determinada política ambiental, pero al margen de cualquier actuación fiscal, puesto que inciden en el gasto público, no en el ingreso, por lo que se otorgarían diversos fondos a un concreto proyecto ecológico o a favor de entes que precisen de ayuda financiera para alcanzar al finalidad que se persiga; por el contrario, el beneficio fiscal se incluye lógicamente en la estructura de un determinado instrumento fiscal, ya sea un tributo ambiental de nueva creación o en uno ya existente, pero que se orienta en un sentido de protección de la naturaleza que busque disminuir la cuota tributaria a soportar por los sujetos pasivos”³⁵². A juicio de García-Torres Fernández, los incentivos fiscales, frente a las subvenciones directas, son una opción con menor carga burocrática, a pesar de que en algunos casos estas últimas se consideren como un método más eficaz y justo al concederse bajo un estricto control³⁵³. Por su parte, Esteban Paúl ha destacado que las deducciones

Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 643.

³⁵² Advirtiendo que, en función de las circunstancias, puede resultar preferible uno u otro instrumento. Así, indica que “para el caso de los beneficios fiscales, como es bien sabido, su introducción presenta una mejor adaptabilidad en el ordenamiento tributario al vincularse a un gravamen establecido, si bien sus efectos son más imprecisos y manifiesta una tendencia a perpetuarse, en razón de que el sujeto pasivo se verá beneficiado en la cuantía de la cuota tributaria a pagar, sin tener que realizar en la mayoría de los casos una conducta positiva; por el contrario, la subvención o ayuda pública es más eficaz en la consecución de los objetivos que se intentan conseguir –ya que el beneficio debe cumplir con las condiciones determinadas para el disfrute que se indiquen– y tiene un límite temporal de aplicación preciso, pero, en cambio, supone unos costes de gestión muy elevados frente a la figura anterior, al margen de la dificultad de justificación frente a la opinión pública que puede mostrar en algunos supuestos”, Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, *op. cit.*, págs. 59 y 60. Por su parte, Cayón Galiardo ha resaltado la preferencia de las subvención frente al beneficio fiscal, al considerar que aquella “se muestra más efectiva, manejable y susceptible de control y por ello se le otorga una confianza, ab initio, que no disfruta ya el beneficio fiscal”, sin perjuicio de las posibles críticas basadas en la discrecionalidad en su otorgamiento y renovación, la jerarquización que introducen en la relación entre el otorgante y el subvencionado y multitud de conflictos competenciales entre el Estado y las Comunidades Autónomas que ha generado, Cayón Galiardo, Antonio, “Los incentivos fiscales y su legitimación finalista”, *op. cit.*, págs. 40 y 42.

³⁵³ García-Torres Fernández, María Jesús, “Beneficios fiscales a la actividad empresarial”, *op. cit.*, pág. 69. De forma similar Aneiros Pereira, en relación con la disyuntiva entre gasto público e incentivos fiscales, destaca que “el uso del sistema fiscal presenta la ventaja de menores costes de gestión para la Administración. De todos modos, lo que sí parece aconsejable es el control de la consecución de los objetivos o la exigencia de resultados en los incentivos fiscales para poder gozar de estas ayudas, así como el establecimiento de una vigencia temporal adecuada”. Con carácter previo, esta autor ya había

fiscales son preferibles a las subvenciones por las siguientes razones que motivan el mantenimiento de los incentivos fiscales a la inversión en los impuestos sobre la renta: (i) la lógica relación entre inversión y beneficio empresarial, que permite evaluar las inversiones en términos de resultado; (ii) el soporte contable, que permite al Estado controlar las diversas magnitudes de las empresa, relacionadas con la inversión; (iii) la posibilidad de comprobar el cumplimiento de los requisitos legales en el momento de hacer efectiva la deducción al ser posterior a la inversión; (iii) la inversión no se encuentra afectada por los retrasos administrativos que se producen en el caso de las subvenciones; y (iv) la mecánica liquidatoria del impuesto permite una mayor graduación y adaptación a los objetivos de la inversión³⁵⁴.

Por lo que se refiere específicamente a los incentivos fiscales como ayuda financiera, Alvarez Rendueles, pese a preferir las figuras impositivas, ha considerado que, como medidas fiscales a largo plazo, las deducciones y sistemas de amortización acelerada pueden servir de instrumento para lograr una distribución más equilibrada de las instalaciones industriales, disminuyéndose así el grado de contaminación de determinadas zonas, así como incentivar los métodos de producción, la introducción de dispositivos anticontaminantes y la

señalado que, teniendo los Estados tres categorías de instrumentos para influir en la economía (impuestos, gasto público y regulación), “el impuesto cumple una función de primer nivel pues no sólo permite obtener los recursos necesarios con los que sufragar los gastos en educación y en sanidad pública, en protección social, en políticas de igualdad o en infraestructuras, sino que también puede utilizarse para conseguir una mejor reasignación de la renta desde el punto de vista de la solidaridad o para conseguir la efectividad de ciertos derechos sociales —empleo, vivienda, progreso social y económico—”, Aneiros Pereira, Jaime, “El sistema tributario como instrumento...”, *op. cit.*, págs. 54 y 63.

³⁵⁴ Esteban Paúl, Angel, “Incentivos fiscales a la inversión:...” , *op. cit.*, págs. 84-85. De esta forma, para este autor los incentivos fiscales cumplen una función económica que no puede desdénarse sin un análisis profundo, pese a los aspectos negativos puestos de manifiesto por diversos estudios económicos que resume en los siguientes puntos: (i) el efecto distorsionador respecto a la asignación de recursos en la economía; (ii) la ausencia de un plan preconcebido al que respondan los incentivos y una efectiva coordinación entre los incentivos; (iii) la penalización de las inversiones más productivas; (iv) enorme dispersión de los tipos efectivos, dando lugar a una gran diferencia en el trato fiscal de los distintos sectores; (v) la relevancia de las pérdidas de ingresos para la Administración Pública; (vi) la concentración de los incentivos fiscales en sectores poco generadores de empleo directo; (vii) la ausencia de una evaluación periódica de su efectividad y una mayor flexibilidad para adecuarlos a los objetivos perseguidos; y (viii) la imposibilidad de su utilización como instrumentos de política fiscal de desarrollo, siendo únicamente viables para cubrir objetivos coyunturales.

investigación y desarrollo tecnológico³⁵⁵. Por su parte, Lucas Durán ha destacado las siguientes diferencias: la subvención se encuentra sujeta a tributación en los impuestos sobre la renta y la gestión de la subvención puede llegar a ser más compleja, mientras que el beneficio tributario no se somete a tributación y su gestión puede llegar a simplificarse significativamente, si bien únicamente resulta efectivo en el caso de contribuyentes cuya liquidación resulte a ingresar³⁵⁶.

Asimismo, compartimos con Villaamil Serrano y Maties García la valoración positiva de los incentivos fiscales desde la perspectiva del mensaje positivo que conllevan. Mientras que las medidas fiscales se traducen en una sanción por contaminar, los incentivos animan e impulsan al empresario a modificar sus conductas productivas, de forma voluntaria, mediante la incorporación de tecnologías verdes más respetuosas con el medio ambiente. Estos autores recuerdan que la Comisión Europea, en su Quinto Programa en materia de medio ambiente³⁵⁷, destacó la posibilidad de utilizar los incentivos fiscales al suponer “una influencia considerable sobre los hábitos de consumo y de comportamiento”, una herramienta para convencer al empresario de un cambio de actitud respecto al medio ambiente, con la finalidad de que sea más considerado con el entorno cuando ejerce la correspondiente actividad productiva; por otra parte, y como herramienta para la consecución del

³⁵⁵ Pues, “es evidente que la solución de la contaminación es un problema de coste, pero la investigación puede operar reducciones notables en este coste”, por lo que, conjugándolo con su efecto positivo como factor de crecimiento, concluye que “alentar y sostener el avance tecnológico es así política doblemente recomendada”, Alvarez Rendueles, José Ramón, *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, op. cit., págs. 50-51.

³⁵⁶ Lucas Durán, Manuel, “Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar la implantación de energías renovables: subvenciones y beneficios tributarios en los impuestos sobre la renta”, en Lucas Durán, Manuel (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 111-112.

³⁵⁷ Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 1 de febrero de 1993, sobre un Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible - Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible (*Diario Oficial* n° C 138 de 17 de mayo de 1993).

desarrollo sostenible, el Quinto Programa indica que “las deducciones fiscales en equipos «ecológicos» y procesos de producción limpios forman una categoría particular de ayudas estatales cuyo uso está siendo cada vez más frecuente. Estos incentivos fiscales pueden ser muy eficaces cuando se trata de acelerar la introducción de equipos «limpios» y deberían estimularse para facilitar la transición crítica hacia el desarrollo sostenible”³⁵⁸. Posteriormente, el Sexto Programa de Acción Comunitaria en Materia de Medio Ambiente³⁵⁹ establece que sus metas y objetivos procurarán alcanzarse, entre otros medios, mediante el fomento de modelos sostenibles de producción y consumo, a fin de internalizar tanto las consecuencias negativas como las positivas en el medio ambiente mediante la utilización de una combinación de instrumentos, incluidos instrumentos basados en el mercado y económicos, lo que requerirá, entre otras cuestiones:

- Alentar reformas de aquellas subvenciones que tengan considerables efectos negativos para el medio ambiente y sean incompatibles con un desarrollo sostenible, estableciendo entre otras cosas, en la revisión intermedia, una lista de los criterios que permitan registrar tales subvenciones negativas con vistas a su eliminación gradual.
- Analizar la eficacia medioambiental de los permisos medioambientales negociables como instrumento genérico y del comercio de derechos de emisiones, con vistas a fomentar y poner en práctica su utilización cuando sea posible.

³⁵⁸ Villaamil Serrano, Armando y Maties García, Joan, *Política Económica del Medio Ambiente...*, *op. cit.*, pág. 93.

³⁵⁹ Decisión N° 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de julio de 2002 por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente (*Diario Oficial* n° L242 de 10 de septiembre de 2002).

- Fomentar y alentar medidas fiscales tales como los impuestos e incentivos relativos al medio ambiente, al nivel nacional apropiado o a nivel comunitario.
- Fomentar la integración de requisitos de protección ambiental en actividades de normalización.

De hecho, la OCDE, con las debidas cautelas, no descarta la posibilidad de la utilización de los incentivos fiscales con un fin de protección ambiental. En el repetido documento “La Fiscalidad y el Medio Ambiente”, la OCDE considera que las distintas opciones de utilización de medidas fiscales pueden agruparse en tres categorías: impuestos o cánones de vertidos, introducción de nuevas estructuras incentivadoras en los impuestos indirectos y la aportación de subsidios a través del sistema de fiscalidad directa, esta última opción en forma de deducciones de impuestos, de amortizaciones aceleradas y otras formas de concesión fiscal para fomentar inversiones favorables a la conservación del medio ambiente. No obstante, advierte de la necesidad de, como hemos señalado anteriormente, (i) que se adecuen al principio quien contamina paga, (ii) justificar su eficacia como medio de protección ambiental (lo que exige aclarar el coste administrativo de la medida, la posibilidad de aplicarla correctamente y las empresas que se beneficiaran de esta medida) y (iii) revisar las ventajas (posibilidad de utilización de una estructura administrativa eficiente y de que únicamente se concedan a las empresas rentables) e inconvenientes (menor transparencia que los subsidios directos, variabilidad de su valor para el contribuyente en función del tipo impositivo, incremento de la complejidad del sistema fiscal). A juicio de la OCDE, la opción entre una u otra alternativa dependerá de una diversidad de factores, entre los cuales se encontrarían los costes administrativos relativos, la relación entre los inputs y la contaminación resultante y la intención de promover o no un cambio estructural y tecnológico en la economía, concluyendo que para la aplicación del subsidio en el sistema fiscal deberá justificarse su eficacia, velarse por el respeto del principio quien

contamina paga y obtenerse el compromiso claro de los poderes públicos de limitar el campo de aplicación del subsidio y darle una naturaleza transitoria³⁶⁰.

A la vista de estas exigencias y de otras complejidades que veremos a continuación desde la perspectiva hacendística, no han faltado opiniones que han abogado por una reducción de los incentivos fiscales a cambio de una reducción de la presión fiscal, por ejemplo, mediante una reducción generalizada del tipo de gravamen. A juicio de Durán-Sindreu Buxadé, esta opción afecta a todas las empresas y no discrimina a unas respecto a otras, desincentiva el fraude fiscal, aumenta las bases imponibles y permite aplicar correctamente el principio de neutralidad, evitándose, en relación con los incentivos fiscales, “una nada despreciable limitación fruto de la interpretación que de los mismos hace la Inspección de los Tributos consecuencia de normas mal redactadas o de discutibles interpretaciones”, así como las discusiones sobre la eficacia real de los beneficios fiscales³⁶¹.

En definitiva, como bien resumen Lagos Rodríguez³⁶² y Díaz-Arias³⁶³, ante las críticas que se han realizado a los incentivos fiscales (arbitrariedad, ineficacia y ruptura del principio de neutralidad), el Informe Ruding desaconsejaba la utilización generalizada de incentivos fiscales, realizando en todo caso una serie de recomendaciones dirigidas a su utilización únicamente en casos determinados y para fines determinados; su utilización con carácter temporal y no permanente; y su configuración como créditos del impuesto en vez de como reducciones de la

³⁶⁰ OCDE, *La Fiscalidad y el Medio Ambiente*, *op. cit.*, págs. 106 y 110-111.

³⁶¹ Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, “¿Menos impuestos o más beneficios fiscales? Esta es la cuestión”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 15, 2004 (versión electrónica), págs. 1-2.

³⁶² Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad...”, *op. cit.*, págs. 138-139.

³⁶³ Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 177.

base imponible o del tipo de gravamen³⁶⁴ en aras del principio de transparencia³⁶⁵.

Por ello, como ha sido comentado con anterioridad, la doctrina económica insiste en que la “ecologización” del sistema tributario, además de la reestructuración de los impuestos existentes con el propósito de cambiar los precios relativos de los bienes y servicios por la vía de la diferenciación impositiva y de la introducción de nuevos impuestos ambientales, exige como punto de partida la eliminación o modificación de las disposiciones fiscales y ayudas financieras distorsionantes, hasta el punto de afirmarse que “asegurar que los impuestos existentes, disposiciones fiscales y ayudas financieras (directas o indirectas) en los ámbitos de la energía, transporte, agricultura y manufacturas no ocasionen efectos nocivos al medio ambiente es una necesidad tan apremiante para una reforma fiscal verde eficiente como la introducción –cuando sea preciso– de nuevos impuestos ambientales”³⁶⁶.

³⁶⁴ Tanto el Informe Ruding (Taxing profits in a global economy) como las Conclusiones y recomendaciones del Comité de reflexión de expertos económicos sobre la fiscalidad de las empresas pueden consultarse en Instituto de Estudios Económicos, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, n° 3, 1992. Destacamos el siguiente párrafo en relación con los problemas que plantean los incentivos fiscales:

“La utilización de incentivos fiscales trae consigo algunos asuntos complejos. Primero, está la cuestión de si los incentivos tienen algún impacto sobre el nivel y comportamiento de la inversión nacional. Aquí la evidencia es ambigua. Aunque los recientes estudios de la OCDE sugieren que estos incentivos no influyen demasiado sobre el nivel de inversión o las decisiones de legalización de las inversiones, sin embargo sí puede verse afectado el momento de realización del proyecto y su forma de financiación. Incluso si la inversión adicional se realizase, surge la cuestión, muy relacionada con lo anterior, de cuál sería el coste de tales incentivos – en términos de pérdida de ingresos – comparado con la cuantía de la nueva inversión. Los estudios en Canadá y otros lugares sugieren que en muchos casos el valor de la nueva inversión es menor que la pérdida de ingresos. Una tercera cuestión se relaciona con la productividad de la inversión realizada. Los trabajos llevados a cabo en el Reino Unido sugieren que, a largo plazo, la inversión realizada por motivos fiscales puede tener una menor productividad que otras inversiones, en parte porque puede ser difícil establecer los objetivos para esas subvenciones. Otro argumento que se esgrime en contra del uso de los incentivos fiscales es que tienden a alterar la composición de la inversión, favoreciendo las actividades intensivas en capital” (pág. 155).

³⁶⁵ Secretaría de Estado de Hacienda, *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Ministerio de Economía y Hacienda, mayo de 1994, pág. 143

³⁶⁶ Paniagua Soto, Francisco J., “La fiscalidad como instrumento económico para la protección del medio ambiente”, *Papeles de Economía Española*, n° 87, 2001, págs. 165-166.

Desde la perspectiva hacendística, se ha señalado que la opción por los incentivos fiscales puede afectar al principio de neutralidad, como hemos anticipado, necesario para el correcto diseño y funcionamiento del sistema tributario, de forma que éste sea justo y equitativo, posibilitando la asignación eficaz de los recursos productivos³⁶⁷. Partiendo de que “un impuesto no es nunca neutral en sus efectos, ni siquiera aunque se haga abstracción de los efectos resultantes de la aplicación de los rendimientos tributarios”, Neumark afronta el análisis de este principio desde su caracterización como “principio de evitar las consecuencias indeseadas de los impactos fiscales negativos sobre la competencia”, derivándose de esta concepción dos consecuencias: (i) una de carácter negativo, según la cual “la política fiscal no debiera intervenir en el mecanismo competitivo allí donde exista una competencia (aproximadamente) perfecta y donde sus resultados no se contrapongan a los postulados político-económicos y sociales considerados de rango superior (incluidos los principios de justicia)”; (ii) otra de carácter positivo, según la cual “parece procedente realizar una política fiscal que estimule la competencia en tanto ésta sea imperfecta debido a razones no fiscales y, por consiguiente, se produzcan consecuencias que, desde el punto de vista económico y/o ético-social, hayan de considerarse como perjudiciales”³⁶⁸. Este principio se encuentra íntimamente relacionado con el de evitación de medidas de dirigismo fiscal, pues, aun cuando sean principios distintos, a su juicio, “en la mayoría de los casos, el dirigismo

³⁶⁷ Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad...”, *op. cit.*, pág. 113. En este sentido, Corona Martín y Corona Ramón advertían, en relación con la normativa vigente con anterioridad a la LIS, que “los criterios utilizados en España para la determinación de los gastos fiscales han supuesto una auténtica selva de exenciones, bonificaciones y subvenciones que han provocado que la contribución recaudatoria del impuesto sea muy reducida a pesar de la elevación de los tipos impositivos, contribuyendo además a distorsionar la eficiencia económica en múltiples proyectos de inversión que se han decidido en numerosas ocasiones de acuerdo con la rentabilidad inducida del sistema tributario”, Corona Martín, Rafael y Corona Ramón, Juan, “La reforma del Impuesto sobre Sociedades”, en Instituto de Estudios Fiscales, *La reforma del sistema tributario español*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1, 1990, págs. 36-37.

³⁶⁸ Lo que le lleva a separarse de la caracterización de este principio como “neutralidad distributiva”, de origen liberal, según la cual “la imposición no debe modificar en nada la situación económico-financiera relativa (comparativa) de los contribuyentes”, Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, 2^a Edición, Madrid, 1994, págs. 42 y 280-281.

fiscal implica la infracción de la neutralidad fiscal ante la competencia”³⁶⁹. Partiendo de estos postulados, define el principio de neutralidad fiscal frente a la competencia de la siguiente forma:

“El principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia requiere que, en lo que respecta a la transferencia coactiva desde el sector privado al Estado de recursos económicos o de la expresión de su poder adquisitivo, transferencia originada por la propia política fiscal, esta se abstenga de toda intervención que perjudique al mecanismo de competencia del mercado, a menos que la intervención fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a los que por razones de rango superior se las considera necesarias, o para suprimir o atenuar determinadas imperfecciones de la competencia”³⁷⁰.

Por tanto, podemos afirmar, siguiendo a Sánchez Pedroche, que el principio de neutralidad fiscal concibe los tributos como instrumentos para producir ingresos de la manera más eficaz y con las mínimas distorsiones posible y no con el fin de inducir un comportamiento o una reacción específica por parte de los agentes económicos³⁷¹. Este principio, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se traduce en evitar la alteración del comportamiento económico de los sujetos

³⁶⁹ Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, *op. cit.*, pág. 282. Este autor diferencia el dirigismo fiscal del intervencionismo fiscal, caracterizando el primero “por el hecho de que las medidas a él imputada tienden, mediante una carga fiscal diferenciadora –que, naturalmente, no se justifica por el principio de capacidad de pago o por el afán de compensar las distorsiones ocasionadas por la competencia–, a favorecer o perjudicar relativamente a grupos económicos aislados (economías domésticas, empresas, grupos empresariales, etc.), a determinados sectores productivos, a algunos tipos de consumos, a las estructuras de formación o utilización del capital, etc., sea por razones puramente económicas o por razones metaeconómicas (específicamente políticas, militares, sociales, etc.)”, pág. 242. Neumark define este principio en los siguientes términos (pág. 250):

“De acuerdo con el principio de evitación de medidas fiscales dirigistas, la política fiscal debe abstenerse de aquellas intervenciones en la economía de mercado que de manera no sistemática y fragmentaria favorezcan o perjudiquen a grandes o pequeños sectores de la vida económica en su evolución y/o en su estructura formal (incluidas las formas jurídicas). En este punto, carece de transcendencia verdaderamente esencial que los motivos de tales medidas sean de naturaleza metafísica; lo decisivo es más bien el carácter problemático de desde la perspectiva de la política de ordenamiento económico de su base de partida y de su técnica de intervención y, como consecuencia de ello, también sus efectos. En estos tres puntos es en lo que se diferencian el intervencionismo fiscal, el cual no sólo no perjudica el mecanismo de la economía de mercado sino que, muy al contrario, lo fomenta y lo apoya”.

³⁷⁰ Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, *op. cit.*, págs. 284-285.

³⁷¹ Sánchez Pedroche, J. Andrés, “La tributación medioambiental...”, *op. cit.*, pág. 839.

pasivos por motivos de índole fiscal, respondiendo así, según indica Rubio Guerrero, al objetivo económico de la eficacia en la asignación de recursos y a los principios constitucionales de generalidad e igualdad³⁷².

El problema se define de forma clara por Díaz-Arias en relación con los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, al señalar que “desde una perspectiva económica, la cuestión se centra en la deseada neutralidad del impuesto, evitando que el mismo incida indirectamente en la adopción de las decisiones de inversión de los agentes económicos, lo que supondría un factor de distorsión en una economía libre de mercado al propiciar asignaciones de recursos económicos que no son eficientes, pudiendo a este respecto señalarse que los incentivos fiscales no suelen ser neutrales, lo que representa su principal inconveniente”³⁷³, sin perjuicio de que, a su juicio, “cabe considerar admisibles, tal y como lo ha hecho el legislador español, a los incentivos fiscales que tienen por finalidad corregir los desequilibrios del mercado por causa de economías externas, como pueden ser las deducciones por gastos de investigación y desarrollo o por gastos de formación profesionales del personal, o de externalidades de signo negativo, como son las deducciones por inversiones para la protección del medio ambiente, los cuales por su propia naturaleza deben tener carácter permanente y no temporal”³⁷⁴.

³⁷² Rubio Guerrero, Juan José, “Apuntes en torno a la reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Diario La Ley*, Sección Doctrina, 1996, Ref. D-9, Tomo 1 (versión electrónica), pág. 3.

³⁷³ Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 175.

³⁷⁴ Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 177. De alguna manera esta misma opinión es la que se desprende del análisis realizado por Corona Martín y Corona Ramón sobre la incidencia de los incentivos fiscales a la inversión y la importancia de no perjudicar a inversiones de alta neutralidad social, cuando señalan que, “en consecuencia, una buena política de estímulo fiscal a la inversión debe garantizar simultáneamente un incremento de la inversión y del ahorro, considerando los efectos indirectos de las medias adoptadas, evitando los posibles efectos de crowding-out; y al mismo tiempo asegurando la neutralidad fiscal, evitando perjudicar a inversiones de alta neutralidad social”, Corona Martín, Rafael y Corona Ramón, Juan, “La reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, págs. 38-39.

A este respecto, como señalaba la Exposición de Motivos de la LIS, el principio de neutralidad, uno de los inspiradores del Impuesto sobre Sociedades, exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos, si bien se exceptúan aquellas alteraciones que tiendan a superar equilibrios ineficientes de mercado o contribuyen a las políticas de estabilización³⁷⁵. Continúa señalando que, “aunque de naturaleza económica, enlaza perfectamente con los principios constitucionales de generalidad e igualdad, de aquí que conforme el eje de la presente Ley”. Esta conexión entre los principios de justicia tributaria y el principio de neutralidad había sido ya puesta de manifiesto por Verdú Santurde, al afirmar que “buena parte de la doctrina rechaza la exclusiva supeditación al principio de justicia tributaria y presta mayor atención a la consecución de objetivos adecuados a cada coyuntura según directrices macroeconómicas claras, meditadas y objetivas que proporcionen un mayor bienestar social aunque haya que sacrificar algo las exigencias de la ortodoxia neutralista, no siempre justas por cuanto pueden descuidar la prioridad de los intereses generales sobre los particulares”³⁷⁶. Por tanto, la mayor o menor neutralidad del Impuesto sobre Sociedades dependerá de la política fiscal que adopte el legislador, en función de que se desee estimular a su vez en mayor o menor medida determinados comportamientos de los contribuyentes³⁷⁷, debiendo tenerse en cuenta que el Impuesto sobre

³⁷⁵ Señala Rubio Guerrero que este principio reconoce la primacía del mercado como instrumento fundamental para llevar a cabo una eficiente asignación de los recursos, sin perjuicio de que, de forma puntual, se pueda utilizar este tributo para corregir “fallos de mercado”, así como discriminar positivamente determinados sectores por su transcendencia social o económica, Rubio Guerrero, Juan José, “Introducción: Principios impositivos...”, *op. cit.*, pág. 45. Es más, la neutralidad del Impuesto sobre Sociedades justificaría desde un punto de vista económico su propia existencia, partiendo de la idea de que el impuesto no dará lugar a alteraciones en la conducta económica de los sujetos, al recaer sobre el beneficio puro obtenido por el agente económico, siendo una de las preocupaciones del legislador que no se produzcan distorsiones en las decisiones empresariales sobre inversión, financiación o contratación de los factores de producción, Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad...”, *op. cit.*, págs. 119-120.

³⁷⁶ Verdú Santurde, Antonio, “La empresa en el sistema fiscal”, *op. cit.*, pág. 19.

³⁷⁷ “A menudo se predica de este impuesto, que se trata de un tributo neutral, en el sentido de que se pretende que no determine las elecciones económicas de los contribuyentes, de forma que, desde el punto de vista económico, se asegure la eficacia y desde el jurídico la generalidad y la igualdad. El que esto se consiga o no es más una cuestión de política fiscal que de técnica tributaria, en la medida en que se

Sociedades destaca, entre los tributos que configuran el sistema tributario, por ser el más capacitado para ser utilizado como instrumento de política socioeconómica mediante la introducción de distintas fórmulas de incentivo (exenciones, bonificaciones, deducciones,...)³⁷⁸.

Por ello, a juicio de Lagos Rodríguez, la adecuación al principio de neutralidad de las deducciones para incentivar determinadas actividades deberá medirse en función de su capacidad para producir beneficios al conjunto de la sociedad, respondiendo a externalidades, justificándose así su permanencia en el tiempo. Por el contrario, aquellas medidas establecidas para resolver un problema económico concreto, normalmente de carácter temporal, deberían desaparecer cuando la situación económica varíe, al objeto de evitar que se convierta en un factor distorsionador del mercado³⁷⁹, sin perjuicio de la admisión de un beneficio fiscal como medida de carácter permanente dirigida a equilibrar situaciones objetivas de desventaja desde el punto de vista de la justicia tributaria³⁸⁰, o que, desde la perspectiva económica, traten de solucionar un fallo de mercado incentivando actividades generadoras de externalidades positivas, como pueden ser las inversiones en I+D+i o las de carácter medioambiental³⁸¹.

En el caso de las inversiones medioambientales, la distorsión producida por incentivos fiscales que no sean neutrales puede afectar a la elección de la tecnología en la que invertir, pudiendo producir ineficiencias que conduzcan a

pretenda primar este beneficio o, por el contrario, estimular a las entidades a que adopten o dejen de adoptar, determinados comportamientos, y que en consecuencia, estos comportamientos estén fiscalmente favorecidos o perjudicados. En cada coyuntura histórica el tributo será más neutral o más intervencionista, según el sesgo que le otorgue el legislador, en función de la política económica elegida”, Solé Estalella, Jordi “Normas Generales”, *op. cit.*, pág. 38.

³⁷⁸ Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (arts. 33 a 37 de la LIS)”, en Laorden, Javier y Arqués, Jorge (Dir.), *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades, Tomo I, Régimen general del impuesto*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 1261.

³⁷⁹ Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad...”, *op. cit.*, pág. 144.

³⁸⁰ Núñez Pérez, Guillermo G., “Las especialidades canarias:...”, *op. cit.*, pág. 12.

³⁸¹ Paredes Gómez, Raquel, “Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempo de crisis”, *Crónica Tributaria*, n^o 142, 2012, pág. 99.

un incremento del coste total de la contaminación³⁸², por lo que deben ser cuidadosamente elegidos y diseñados, pero ello no debe suponer una restricción a la utilización extrafiscal del tributo³⁸³. Por esta razón, Castillo López afirma que el principio clásico de neutralidad fiscal debe superar, en el ámbito de la tributación ecológica, una gran transformación, dado que “si la finalidad principal de estos tributos es, precisamente, incentivar a los agentes económicos contaminadores que ocasionen una situación de ineficiencia social a que modifiquen su conducta, la neutralidad de los tributos ecológicos consiste en la corrección de un fallo del mercado y, en consecuencia, en la búsqueda de la eficiencia social, además de proveer recursos para que el sector público cumpla con su función de protección ambiental”, recordando que “el empleo del sistema fiscal para fines de gestión medioambiental no sólo admite la fórmula del establecimiento de los denominados tributos ecológicos, sino también la reforma de sus elementos (bonificaciones, deducciones, diferenciación de tipos, etc.)”³⁸⁴. Consideramos que estas afirmaciones en relación con la necesidad de transformación del principio de neutralidad en el ámbito de los tributos específicamente ecológicos son igualmente aplicables a los tributos “ordinarios” que incorporen elementos extrafiscales en su estructura, como pueden ser los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, el principio de competitividad exige que el Impuesto sobre Sociedades coadyuve y sea congruente con el conjunto de medidas de política

³⁸² Dopazo Fraguío, Pilar, “Estímulos fiscales a la inversión en el impuesto de sociedades en España:...”, *op. cit.*, pág. 397.

³⁸³ En este sentido, recuerda Verdú Santurde que “buena parte de la doctrina rechaza la exclusiva supeditación al principio de justicia tributaria y presta mayor atención a la consecución de objetivos adecuados a cada coyuntura según directrices macroeconómicas claras, meditadas y objetivas que proporcionen un mayor bienestar social aunque haya que sacrificar algo las exigencias de la ortodoxia neutralista, no siempre justas por cuanto pueden descuidar la prioridad de los intereses generales sobre los particulares”, Verdú Santurde, Antonio, “La empresa en el sistema fiscal”, *op. cit.*, pág. 19.

³⁸⁴ Castillo López, José Manuel, *La Reforma Fiscal Ecológica*, *op. cit.*, pág. 105.

económica destinadas al fomento de la competitividad³⁸⁵, puesto que, como apunta Rubio Guerrero, este tributo puede y debe cumplir un papel como instrumento de ordenación económica, razón por la que se contemplan tanto regímenes fiscales especiales como beneficios fiscales en la forma de exenciones, bonificaciones y deducciones en la cuota con la finalidad de incentivar comportamientos estratégicos trascendentales en las decisiones de las empresas³⁸⁶. La Exposición de Motivos cita la deducción por la realización de gastos de formación profesional, la libertad de amortización en relación con las actividades de investigación y desarrollo, la deducción en la cuota correspondiente a dichas actividades, así como los incentivos a la internacionalización de las empresas, a los que podemos añadir, siguiendo a Rubio Guerrero, las deducciones por inversiones medioambientales³⁸⁷.

No obstante, la existencia de este tipo de incentivos fiscales de política económica puede tener un efecto perjudicial para el medio ambiente en aquellos casos en que en su diseño no se hayan considerado los impactos ambientales que se puedan derivar de su aplicación, al no fundamentarse en una finalidad extrafiscal de carácter ambiental, sino de distinta naturaleza. Debe así distinguirse entre incentivos fiscales de política económica introducidos por razones de competitividad e incentivos fiscales ambientales, debiéndose ser especialmente cuidadoso en relación con el objetivo perseguido con los mismos en impuestos de carácter esencialmente recaudatorio en los que la finalidad

³⁸⁵ Sanz Gadea pone de manifiesto la fuerte decepción de las organizaciones empresariales en relación con la reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1995 por la importancia concedida al principio de neutralidad en detrimento del de competitividad, Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...*, Tomo I, *op. cit.*, págs. 41-42.

³⁸⁶ Rubio Guerrero, Juan José, “Introducción: Principios impositivos...”, *op. cit.*, pág. 46.

³⁸⁷ Este efecto sobre la competitividad había sido puesto de manifiesto por Dopazo Fraguío, llegando a la conclusión de que, a pesar de las distorsiones que se puedan producir, “partiendo del uso generalizado en múltiples países y de la necesidad de apoyar de algún modo la revolución tecnológica a la que se enfrentan las empresas españolas, parece necesario al menos la realización de un estudio profundo sobre las posibilidades de incluir determinados incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades dirigidos a la inversión en protección ambiental”, Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica, op. cit.*, pág. 201.

ambiental sea meramente accesorio u “ornamental” y no respondan verdaderamente a la finalidad extrafiscal de conservar el medio ambiente³⁸⁸.

2.2.3 Los beneficios fiscales ambientales desde la perspectiva presupuestaria

Dediquemos unas pocas líneas a reunir una serie de ideas que hemos ido esbozando en distintos lugares pero que giran en torno a una misma cuestión: la consideración de los beneficios fiscales como gastos fiscales y su impacto presupuestario³⁸⁹.

Señalábamos con anterioridad que los subsidios o ayudas financieras, como concepto económico, dan lugar a un gasto público que habrá de ser financiado mediante ingresos públicos, normalmente de carácter tributario. Esta es, de hecho, la esencia tradicional del tributo, como hemos visto, la de allegar recursos para financiar los gastos públicos. Pues bien, dentro del concepto de gasto público podemos distinguir entre los gastos públicos directos (en forma de subvenciones, gastos corrientes,...) y los gastos fiscales (esto es, beneficios fiscales que reducen los ingresos tributarios)³⁹⁰. El fundamento del gasto público ambiental, que conforme al artículo 31.2 de la Constitución se ha de guiar por los principios de eficiencia, economía y equidad en la asignación y utilización de los recursos públicos³⁹¹, se encontraría en la propia Constitucional³⁹² al

³⁸⁸ Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”, Quincena Fiscal, nº 2, enero 2003 (versión electrónica), págs. 1-2.

³⁸⁹ Carbajo Vasco y Peragón Lorenzo recogen el concepto amplio de gastos fiscales utilizado por la doctrina internacional, definiendo los mismos como “desviaciones respecto de un impuesto de referencia, de una estructura básica que la normativa del país haya establecido y cuando tales diferencias respondan al uso de la imposición como un instrumento para la realización de políticas públicas, cuyas finalidades podían también lograrse mediante actuaciones de gasto directo o medidas de regulación”, Carbajo Vasco, Domingo y Peragón Lorenzo, Luis A., “La política de reducción del déficit público y el presupuesto de beneficios fiscales”, Cuadernos de Información Económica, nº 227, abril-marzo de 2012, págs. 32-33.

³⁹⁰ González Sánchez, Manuel, *Tributación de las ayudas comunitarias*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 33.

³⁹¹ Conforme al referido precepto, “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderá a los principios de eficiencia y economía”. El principio de eficiencia se interpreta en el sentido de eficacia, esto es, que efectivamente se cumplan las necesidades públicas. Por su parte, el principio de economía exige que se logre la mayor satisfacción al

establecer, en su artículo 45, como principio rector de la política social y económica³⁹³, la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la “indispensable solidaridad colectiva”, en la medida en que el medio ambiente constituya una necesidad pública en nuestro ordenamiento jurídico-financiero³⁹⁴. Y dichos principios constitucionales, limitadores del “despilfarro” del gasto público, permitirán valorar los gastos públicos desde la perspectiva de la ética fiscal, entendida como la formación de la conciencia de los contribuyentes³⁹⁵, así como sopesar los gastos fiscales con responsabilidad para canalizar los recursos escasos de la forma más eficiente posible³⁹⁶.

menor coste, con la utilización del menor número de recursos, Navarro Faure, Amparo, “Los principios jurídico presupuestarios” en Martínez Giner, Luis Alfonso (Coord.), *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pág. 60.

³⁹² En relación con el concepto jurídico del gasto público, “una aproximación válida nos conduce a entender el gasto público como una actividad consistente en la aplicación por parte de las autoridades públicas de los recursos financieros obtenidos destinándolos a financiar el desarrollo de las actividades que le son propias, y en particular, los fines constitucionales asignados”, Martínez Giner, Luis Alfonso, “El Derecho de los Gastos Públicos” en Martínez Giner, Luis Alfonso (Coord.), *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pág. 157.

³⁹³ Pues el cumplimiento de estos principios requiere en gran parte del concurso del gasto público, como indica Pascual García, siendo este uno de los requisitos para el cumplimiento del principio de asignación equitativa de los recursos públicos, junto con la proscripción del gasto injusto (esto es el gasto arbitrario, el que contradice las aspiraciones sociales y económicas plasmadas en la Constitución) y la obligación del Estado social y democrático de derecho de prestar y organizar una pluralidad de servicios públicos, Pascual García, José, *Régimen jurídico del gasto público: Presupuestación, ejecución y control*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 5ª Edición, 2009, págs. 137-138.

³⁹⁴ Bayona de Perogordo, Juan y Soler Roch, María Teresa, “Gasto público y medio ambiente”, Noticias de la Unión Europea, nº 122, 1995, pág. 26. Sin embargo, a juicio de estos autores, “en el estadio actual de desarrollo normativo, no puede hablarse propiamente de la configuración del medio ambiente – su conservación y mejora – como una necesidad pública, siendo más bien un factor condicionante del aumento del empleo de recursos públicos en el ámbito de satisfacción de otras necesidades públicas, para cumplir las exigencias medioambientales que plantea dicha satisfacción”, sin perjuicio de admitir la existencia de “indicios que permiten augurar una evolución hacia la configuración autónoma de la cuestión medioambiental como una auténtica propia necesidad pública”, Bayona de Perogordo, Juan y Soler Roch, María Teresa, “Gasto público y medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 30.

³⁹⁵ Calvo Ortega, Rafael, *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, *op. cit.*, pág. 17.

³⁹⁶ Villar Ezcurra, Marta, *Cambio climático, fiscalidad y energía en los Estados Unidos. Una batería de ejemplos a considerar*, Cuadernos Civitas, Cizur Menor, 2012, pág. 20.

Dado su carácter excepcional o privilegiado, y como medida de cautela, la Constitución exige que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley” (artículo 133.3), añadiendo, ya desde la perspectiva del gasto público, que “los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado” (artículo 134.2)³⁹⁷.

De aquí surge la obligación³⁹⁸, de elaborar el presupuesto de gastos fiscales o beneficios fiscales, que se incorporará a los Presupuestos Generales del Estado, definido como “la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, previsiblemente, se producirá en un ejercicio como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social”³⁹⁹.

Esto nos plantea la primera pregunta, que no es otra que la posibilidad de equiparar los conceptos de gasto fiscal y beneficio fiscal. La cuestión ha sido analizada por Carbajo Vasco y Herrera Molina⁴⁰⁰, los cuales distinguen dos posibles aproximaciones al concepto de “gastos fiscales”:

- El concepto tradicional de “gasto fiscal”, elaborado por Surrey, referido a las desviaciones intencionadas en cada uno de los tributos que integran el sistema tributario de una nación que suponen una ruptura de la base

³⁹⁷ Recogiéndose así en este precepto constitucional una de las vertientes del llamado principio presupuestario de universalidad (junto a las de no afectación y de presupuesto bruto), referente a la necesidad de incluir los gastos fiscales en el presupuesto, esto es, “el montante de los ingresos que el Estado deja de percibir por la aplicación de los distintos beneficios reconocidos en las leyes tributarias”, pues “es necesario saber no sólo qué se va a autorizar a gastar sino qué se va a autorizar a «no ingresar»”, Navarro Faure, Amparo, “Los principios jurídico presupuestarios”, *op. cit.*, págs. 43-44.

³⁹⁸ Representando una tercera vertiente los Presupuestos de igual importancia y relevancia que la otorgada a las vertientes de los ingresos y los gastos públicos directos, Carbajo Vasco, Domingo y Peragón Lorenzo, Luis A., “La política de reducción del déficit público y el...”, *op. cit.*, pág. 51.

³⁹⁹ Pascual García, José, *Régimen jurídico del gasto público: ...*, *op. cit.*, págs. 372-373.

⁴⁰⁰ Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: ...”, *op. cit.*, págs. 119-123.

estructural que el tributo en particular debe someter a tributación y que originan pérdidas de recaudación, siendo equivalentes a una subvención directa del Estado, es decir, un gasto público directo.

- Los “beneficios fiscales”, en forma de exenciones, créditos fiscales, incentivos tributarios,..., es decir, una serie de disposiciones que por diversas causas excluyen o reducen la imposición sobre determinados parámetros tributarios, que generan asimismo una reducción en la recaudación potencial del tributo y, ante la posible vulneración del principio de capacidad económica, se justifican en una finalidad extrafiscal, como es la protección del medio ambiente.

Estos autores ponen de manifiesto que, aun cuando no existe todavía un consenso internacional sobre lo que debe entenderse por gasto fiscal, “la doctrina internacional, especialmente la de la OCDE, ha tratado de unificar bajo una terminología unitaria los conceptos de «gasto fiscal» y «beneficio fiscal»”, dado que “el segundo no pone el acento en diferenciarse de una hipotética base estructural del impuesto, sino en la existencia de mecanismos incentivadores en el seno del sistema fiscal que disminuyen la recaudatoria, tienen una justificación de índole social, política, económica o, incluso, de simplificación tributaria y pretenden beneficiar al sector, colectivo o actividad hacia la cual se dirigen”. Añaden que, “en cualquier caso, producen pérdidas recaudatorias que deben ser cuantificadas y, en el fondo, son equivalentes a la intervención por medio del gasto público directo, aunque su metodología de cálculo [...] y sus efectos son muy distintos, así como su regulación y su propia difusión pública, al ser, precisamente, la carencia de una exposición pública, ordenada y sistemática de estos «beneficios fiscales» uno de los problemas más importantes para conocer y evaluar sus efectos”.

Precisamente el Presupuesto de Beneficios Fiscales tiene como principal objetivo cuantificar los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado y

así dar cumplimiento al mandato recogido en el artículo 134.2 de la Constitución Española y en el artículo 32.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, habiéndose construido sobre un concepto de “gasto fiscal” muy vinculado al objetivo de cuantificar los “beneficios fiscales”⁴⁰¹, entendiéndose por tales las “exenciones «totales o parciales (bonificaciones), objetivas o subjetivas, indefinidas o temporales», cuyo establecimiento por ley y concreto reconocimiento por acto administrativo, respondan a una medida de fomento, estímulo o incentivo a un determinado comportamiento económico por parte de una sociedad o persona natural”⁴⁰². No obstante, Carbajo Vasco y Herrera Molina critican que el presupuesto de gastos fiscales no identifique qué beneficios tributarios y con qué cuantía se destinan en España a la protección del medio ambiente, por lo que consideran necesaria la elaboración de un presupuesto de gastos fiscales medioambientales de carácter consolidado que integre los presupuestos de las diversas entidades territoriales con competencia sobre el medio ambiente⁴⁰³.

⁴⁰¹ Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco general jurídico de la tributación medioambiental:...” , *op. cit.*, pág. 125.

⁴⁰² Albiñana García-Quintana, César, “Artículo 134. Los presupuestos del Estado”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo X, Edersa, Madrid, 1998, pág. 322. Ya hemos señalado con anterioridad que la Memoria de Beneficios Fiscales resume de la siguiente forma los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro impositivo debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal: a) desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del impuesto, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar; b) ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta; c) existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición; d) no presentarse ninguna compensación del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal; e) no deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales; f) no tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

⁴⁰³ Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 137. La importancia de la existencia de estudios acerca de la utilidad de los beneficios fiscales en relación con los fines extrafiscales a los que pretenden servir y su adecuada coordinación con otras medidas de gasto público directo ha sido reiterada por Carbajo Vasco, Domingo y Peragón Lorenzo, Luis A., “La política de reducción del déficit público y el...”, *op. cit.*, pág. 35. Albiñana García-Quintana se ha manifestado, asimismo, de forma crítica con la fórmula seguida, llegando a afirmar que “cumplir el mandato constitucional con un mero informe adosado al proyecto de Presupuestos Generales del Estado

2.2.4 Los beneficios fiscales ambientales, el principio “quien contamina paga” y el principio de prevención

El principio “quien contamina paga” tiene su origen en las Ciencias Económicas⁴⁰⁴, enunciando que “los costes sociales derivados del deterioro ambiental deben recaer sobre los sujetos que contaminan”⁴⁰⁵. Si bien la Constitución no recoge expresamente este principio⁴⁰⁶, sino que su formulación y recepción corresponde fundamentalmente a la OCDE⁴⁰⁷ y a la Unión

de cada año, con estimaciones que carecen de todo rigor, incluso empírico, equivale a malograr el propio precepto de nuestra Constitución”. Por ello, propone solucionar el problema de la correcta cuantificación “asignando un «crédito presupuestario» para los beneficios fiscales a reconocer o liquidar a lo largo del ejercicio”, consiguiendo así “que los recursos tributarios liquidados o reconocidos durante el ejercicio por la respectiva Administración de la Hacienda Pública luzcan presupuestariamente por su importe íntegro, tal y como postula la regla presupuestaria de «universalidad»; y, asimismo, que las exenciones tributarias liquidadas o reconocidas durante el ejercicio presupuestario sean soportadas en su propio importe por el Presupuesto de gastos como tal «gasto fiscal»”, Albiñana García-Quintana, César, “Artículo 134. Los presupuestos del Estado”, *op. cit.*, págs. 325-326. En consecuencia, Villar Ezcurra ha concluido que resulta imprescindible una revisión periódica de los efectos medioambientales alcanzados los tributos e incentivos ambientales, valorando objetivos, resultados e indicadores, para poder concluir y por tanto, decidir sobre la conveniencia de su mantenimiento, modificación o supresión, Villar Ezcurra, Marta, “Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad...”, *op. cit.*, pág. 55.

⁴⁰⁴ Su origen se atribuye por Sánchez Pedroche a Pigou y su obra *La Economía del Bienestar*, al que hemos hecho referencia con anterioridad, Sánchez Pedroche, J. Andrés, “La tributación medioambiental...”, *op. cit.*, pág. 807.

⁴⁰⁵ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 83, julio a septiembre de 1994, págs. 468-469.

⁴⁰⁶ Sin embargo, se ha considerado que el principio “quien contamina paga” se encuentra acogido implícitamente en el apartado 3 del artículo 45, al prescribirse la obligación general de reparar el daño causado, Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, *op. cit.*, 1984, págs. 274. En el mismo sentido, señala Tamames que “en el apartado 3 del artículo [45 de la Constitución] se contiene explícito el principio de que «quien contamina paga»”, Tamames, Ramón y Laura, *Introducción a la Constitución Española*, *op. cit.*, pág. 81. Asimismo, Herrera Molina y Serrano Antón consideran que la coordinación del artículo 45 de la Constitución con el deber de contribuir “permite afirmar que nuestra Constitución acoge el principio «quien contamina paga» –como principio rector de la política social y económica– en su doble vertiente: preventiva (que abarca un aspecto tributario) y resarcitoria (responsabilidad civil)”, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios...”, *op. cit.*, pág. 477; en la misma línea, Pérez Arraiz, Javier, “El derecho al medio ambiente...”, *op. cit.*, págs. 39-40.

⁴⁰⁷ Recomendaciones de 26 de mayo de 1972 (Recommendation on Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies, C(72)128) y 14 de noviembre de 1974 (Recommendation on the Implementation of the Polluter-Pays Principle, C(74)223).

Europea⁴⁰⁸, se encuentra directamente ligado a la “indispensable solidaridad colectiva” en el derecho y deber constitucional de protección ambiental⁴⁰⁹, al principio de capacidad económica y a la función extrafiscal de las figuras tributarias⁴¹⁰, habiéndose visto en dicho principio el fundamento último de la tributación ambiental⁴¹¹. No obstante, este principio va mucho más allá del ámbito tributario, puesto que abarca todos los instrumentos capaces de internalizar los costes de los daños ambientales⁴¹².

A pesar de la popularidad de este principio, Bermejo ha destacado, desde la perspectiva económica, tres críticas de carácter teórico y otras tres relacionadas con su aplicación. Desde el punto de vista teórico, apunta que (i) el principio contaminador-pagador se basa en la premisa de que el sistema funciona básicamente bien y que los casos de generación de impactos ambientales pueden ser corregidos hasta límites sostenibles, (ii) este principio mercantiliza dimensiones de la vida que desde un punto de vista ético son inaceptables y (iii) legitima la contaminación para los que puedan pagarla. Desde el punto de vista práctico, (i) los empresarios tratarán de trasladar los costes a los consumidores, siendo contradictorio con el principio; (ii) las empresas pagan por lo general sólo una parte de los costes de cumplir las normas ambientales, al recibir

⁴⁰⁸ “La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente [...] se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de correlación de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga” (artículo 174 Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea).

⁴⁰⁹ Rosembuj, Tulio, “El tributo ambiental...”, *op. cit.*, pág. 114.

⁴¹⁰ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios...”, *op. cit.*, págs. 472-473.

⁴¹¹ Peña Alonso, José Luis, “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián, *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 468. No obstante, parecen mostrarse críticos Bayona de Perogordo y Soler Roch, para quienes “el Derecho financiero no permanece ajeno a esta generalizada «contaminación» e incluso se ha vulgarizado la consideración del medio ambiente como una de las fuentes de imposición, elevando a la pomposa categoría de principio la expresión de que «quien contamina paga»”, Bayona de Perogordo, Juan y Soler Roch, María Teresa, “Gasto público y medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 25.

⁴¹² Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga»”, *op. cit.*, pág. 188.

subvenciones de forma sistemática para adoptar medidas anticontaminantes; y (iii) el principio contaminador-pagador no se cumple en absoluto a nivel internacional, como consecuencia del carácter transfronterizo de la contaminación⁴¹³.

Este principio ha sido analizado desde la perspectiva económica por De la Poza Galiano, participante del Subcomité de Expertos Económicos de la OCDE, destacando que el principio obliga a que el contaminador, entendiendo por tal a aquel que directa o indirectamente degrada el medio ambiente o bien crea unas condiciones que pueden conducir a su degradación, sea el responsable único de los costes de controlar la contaminación, imputándose dichos costes en el precio de los productos hasta alcanzar el “nivel aceptable” que se haya establecido. De esta forma, este principio destaca por su eficiencia, al incentivar la búsqueda de los métodos anticontaminantes con los menores costes posibles. Este principio, señala dicho autor, debe considerarse inviolable, si bien, advierte, siempre y cuando su puesta en práctica no sea conflictiva con otros objetivos económicos y sociales de orden superior⁴¹⁴.

Herrera Molina ha analizado la naturaleza jurídica de este principio, considerándolo una manifestación del principio de solidaridad, siendo éste el fundamento jurídico común de la protección ambiental (artículo 45 CE) y del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31 CE)⁴¹⁵. Partiendo de estas consideraciones define sus principales líneas de la siguiente forma: (i) se basa en los criterios de justicia social y responde a una finalidad preventiva e incentivadora; (ii) el principio contaminador-pagador y el principio de capacidad económica constituyen sendas proyecciones del principio de solidaridad, si bien sobre dos materias distintas (el reparto de cargas públicas

⁴¹³ Bermejo, Rodrigo, *Economía Sostenible. Principios, conceptos e instrumentos*, *op. cit.*, págs. 130-132.

⁴¹⁴ De la Poza Galiano, Andrés, “El principio de «quien contamina, paga»,...”, *op. cit.*, pág. 63.

⁴¹⁵ Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga» desde la perspectiva jurídica”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995, pág. 82.

para satisfacer el interés general y el uso de bienes ambientales, respectivamente); (iii) el principio de capacidad económica admite excepciones en aras de fines extrafiscales (del principio quien contamina paga) que deben someterse al control de proporcionalidad⁴¹⁶. Esa última característica es la que, en opinión de Herrera Molina, justificaría los beneficios fiscales ambientales introducidos en impuestos no ambientales, siempre que satisfagan el triple control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad al que hemos hecho referencia con anterioridad⁴¹⁷.

Por ello, en nuestra opinión, el principio quien contamina paga no supone una limitación, por definición, a los beneficios fiscales ambientales. Ya lo apuntaba Castellano Real, cuando señalaba que “aunque al hablar de Impuesto contra la Contaminación se piense en un gravamen que atiende al principio: «quien contamine, pague», sin embargo, también se puede considerar como un impuesto negativo cuando adopta la forma de exención, bonificación o reducción de impuestos a determinados sujetos o productos para que se abstengan de contaminar o que con la técnica empleada la contaminación desaparezca o, al menos se reduzca”⁴¹⁸. Y es que, en efecto, siguiendo a Rosembuj, el principio de “quien contamina paga” tiene su exacto reverso en el de que todos aquellos que crean por su conducta específicas situaciones de conservación ambiental, que benefician a todos, debe recibir su justa compensación⁴¹⁹, enunciándose así el principio “quien descontamina cobra”⁴²⁰, “quien descontamina ingresa”⁴²¹ o

⁴¹⁶ Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga»”, *op. cit.*, págs. 194-195. Desde la perspectiva de los impuestos ambientales, se ha definido el principio quien contamina paga como una manifestación del principio de equivalencia, de donde se deriva la proximidad entre las tasas y los impuestos ambientales, Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Intentos de codificación del Derecho tributario ambiental...”, *op. cit.*, pág. 9.

⁴¹⁷ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1051- 1053; Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga»”, *op. cit.*, pág. 195.

⁴¹⁸ Castellano Real, Francisco, “Introducción”, en *Nuevos Impuestos*, *op. cit.*, págs. 61-62.

⁴¹⁹ Rosembuj, Tulio, “El tributo ambiental...”, *op. cit.*, pág. 115; Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 181.

⁴²⁰ Serrano Antón, Fernando, “Consideraciones «bonsai» sobre la...”, *op. cit.*, pág. 47

“quien evita la contaminación ha de ser beneficiado fiscalmente”⁴²². En definitiva, como indica Pérez Arraiz, la compensación, además de ser justa, sirve de estímulo a la conservación medioambiental y, en caso de no tenerse en cuenta la existencia de comportamientos en favor del medio ambiente que afectan de manera favorable a la colectividad y que suponen un valor añadido a la conservación del medio ambiente, podría agravarse el deterioro ambiental⁴²³. De la misma manera, Ons Franco considera que este principio no se contrapone a la idea de que el que no contamine, o contamine menos, también ha de pagar menos, pudiéndose alcanzar dicho fin mediante beneficios fiscales ambientales⁴²⁴. Y en este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, precisamente en relación con las deducciones por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades, para el cual el espíritu y finalidad de la deducción es que “frente al principio de que “quien contamina paga” ha de aplicarse el principio correlativo de que quien desarrolla una actividad dirigida a contaminar lo menos posible, menos ha de pagar también, obteniendo por ello la oportuna compensación”⁴²⁵. Así, desde la perspectiva económica, si el principio “quien contamina paga” tiene por objeto la internalización de los efectos negativos de las actividades contaminantes mediante el establecimiento de cargas fiscales, el principio “quien descontamina cobra” se dirige a la internalización de los efectos positivos que generan

⁴²¹ Gago Rodríguez, Alberto, Labandeira Villot, Xavier y Rodríguez Méndez, Miguel, “La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes”, *op. cit.*, págs. 136.

⁴²² Pérez-Bustamante Yábar, David, “Fiscalidad de las energías renovables en la Comunidad de Madrid”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, pág. 224.

⁴²³ Pérez Arraiz, Javier, “El derecho al medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 48.

⁴²⁴ Ons Franco, Enrique, “Notas sobre el sistema fiscal español...”, *op. cit.*, pág. 9.

⁴²⁵ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 15/2002, de 9 de enero de 2002 (JUR 2002\95694) y 1316/2001 de 5 de diciembre de 2001 (JUR 2002\94090).

determinadas actividades e inversiones mediante el establecimiento de beneficios fiscales⁴²⁶.

Los propios expositivos del Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre, por el que se regula la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, hace referencia a este principio, al indicar que “si bien el incentivo fiscal se justifica por el beneficio que reporta a la comunidad una mejora de los actuales niveles de gestión ambiental, el derecho a la deducción, como lógica consecuencia del principio de *el que contamina paga*, se condiciona al mantenimiento de los niveles de protección del medio ambiente previamente establecidos por la Administración competente durante el plazo de permanencia de la inversión”.

Esta “otra cara de la moneda” del principio quien contamina paga tiene su fundamento en la faceta preventiva de dicho principio, en la cual pone énfasis Martín Mateo al afirmar que “aunque el Derecho ambiental se apoye a la postre en un dispositivo sancionador, sin embargo, sus objetivos son fundamentalmente preventivos”⁴²⁷.

Así, resaltan Herrera Molina y Serrano Antón que el principio que venimos analizando tiene un aspecto preventivo (que constituye su núcleo esencial) y un aspecto resarcitorio (con carácter subsidiario), debiendo rechazarse la idea de que este principio constituya una autorización para destruir el medio ambiente a cambio de un precio⁴²⁸. En el mismo sentido, Guervós Maíllo ha aclarado que el principio contaminador-pagador es un criterio preventivo cuya ejecución puede graduarse mediante la introducción de diversas medidas, ya sean de carácter administrativo que hagan recaer el coste de la prevención sobre los agentes contaminantes o de carácter económico (tributos, depósitos reembolsables, etc.)

⁴²⁶ Pérez-Bustamante Yábar, David, “Fiscalidad de las energías renovables en...”, pág. 224.

⁴²⁷ Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, *op. cit.*, pág. 93.

⁴²⁸ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios...”, *op. cit.*, pág. 470.

que reflejen el daño ambiental en el precio de las actividades contaminantes y que operen como incentivo contra el deterioro ambiental⁴²⁹

Esta vertiente preventiva es la que ha destacado García Luque al señalar que es “el principio preventivo y no el reparador el más coherente con una política ambiental eficaz y rigurosa”⁴³⁰, expresándola también de forma nítida Rosebuj al afirmar que “el principio de prevención alienta la preferencia tanto ambiental como económica, por anticipar alternativas previstas a la aparición de los conflictos ambientales y sus males, cuando la solución puede ser inviable y el daño irreversible”⁴³¹, razón por la que “es probable, por ello, que la imposición ambiental deba situarse, en principio, al origen del proceso de fabricación o producción, que no al final, donde los efectos son más difíciles: hacer, en otros términos, que el vertido no sea susceptible de contaminación”⁴³². Por ello, apunta Tamames que el principio contaminador-pagador “no es precisamente el preferido por los ecologistas, que ya lo consideran superado por otros planteamientos que no se limiten simplemente a sancionar, sino, sobre todo, a prevenir. Lo cual no quiere decir que en el principio de quien contamina paga, no esté implícito, hasta cierto punto, ese aspecto de previsión, puesto que quien ha de pagar ha de estar previamente advertido de lo que no puede hacer”⁴³³. En palabras de Rosebuj, el principio contaminador-pagador “es un criterio sumamente exigente y válido en la prevención y precaución de la supervivencia del activo ambiental”, pero advierte que carece de efectos redistributivos y, por

⁴²⁹ Guervós Maíllo, María Angeles, “Medidas fiscales de protección ambiental”, *op. cit.*, pág. 139.

⁴³⁰ García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 71.

⁴³¹ Rosebuj, Tulio, “La convergencia entre el Derecho ambiental y el Derecho tributario”, *op. cit.*, pág. 11. De forma similar, Pérez Arraiz explica que “debido al coste que implica la restitución o reparación de daños en el terreno medioambiental, o simplemente a, en algunas ocasiones, la imposibilidad de llevar a cabo dicha reparación, las medidas preventivas han adquirido gran importancia frente a las represivas”, Pérez Arraiz, Javier, “El derecho al medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 43.

⁴³² Rosebuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 106.

⁴³³ Tamames, Ramón y Laura, *Introducción a la Constitución Española*, *op. cit.*, pág. 81.

tanto, presenta limitaciones en el ámbito de la fiscalidad ambiental cuando nos enfrentamos a daños ambientales de carácter irreversible⁴³⁴.

Pues bien, partiendo de la importancia del principio preventivo, cuyo reflejo constitucional se deriva del mandato a los poderes públicos de velar y proteger el medio ambiente⁴³⁵, los beneficios fiscales ambientales constituyen un instrumento idóneo para alcanzar dicho objetivo⁴³⁶, puesto que “no se busca redistribuir el coste del perjuicio ecológico entre los que lo han causado (como ocurren en los tributos inspirados en el principio «quien contamina paga»), sino todo lo contrario: incentivar una conducta acorde con el medio ambiente (un uso racional de los recursos naturales o una conducta no contaminante”⁴³⁷, de donde podemos concluir que los beneficios fiscales ambientales no suponen una vulneración del principio quien contamina paga, sino, todo lo contrario, un revulsivo para potenciar su componente preventivo y la evitación de daños irreparables al medio ambiente, fin último de las medidas fiscales de protección ambiental⁴³⁸.

Ahora bien, como hemos señalado anteriormente, Herrera Molina y Serrano Antón han advertido que si los beneficios fiscales se encontraran orientados a

⁴³⁴ Rosembuj, Tulio, “Los intangibles y la fiscalidad ambiental”, *op. cit.*, pág. 152; Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, *op. cit.*, pág. 157. Sobre la irreversibilidad de muchos problemas ambientales también advierte Bermejo, Rodrigo, *Economía Sostenible. Principios, conceptos e instrumentos*, *op. cit.*, pág. 125.

⁴³⁵ Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, *op. cit.*, 1984, pág. 270; Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, *op. cit.*, 1998, pág. 266.

⁴³⁶ “No puede soslayarse el grave problema económico que comporta la necesidad de sufragar las medidas preventivas que, en la mayor parte de las ocasiones, comportan elevado coste sin generar mayor rentabilidad. De ahí la resistencia de la iniciativa privada a asumir su financiación y las dificultades del sector público para poder costearla en su totalidad, lo que aconseja soluciones eficaces y equilibradas (apoyo financiero a la iniciativa privada, exenciones fiscales, actividad pública subsidiaria,...)”, Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a las Leyes Políticas, Constitución Española*, Tomo IV, EDERSA, 1984, pág. 271.

⁴³⁷ García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 71.

⁴³⁸ Señala Pérez Arraiz que en las medidas preventivas “se pueden incluir todas aquellas que tiendan a evitar que se produzca el daño ecológico, y que pueden abarcar una amplia gama que va desde medidas puramente educativas hasta bonificaciones fiscales”, Pérez Arraiz, Javier, “El derecho al medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 43.

facilitar las medidas de protección ambiental exigidas para reducir el impacto contaminante del sujeto pasivo, podría producirse una vulneración de este principio⁴³⁹, siendo muy discutible para Herrera Molina el caso de que se beneficiara, por ejemplo, mediante regímenes de amortización acelerada, la implantación de tecnologías ya existentes⁴⁴⁰. Por el contrario, a juicio de estos autores, parecería razonable admitir los beneficios fiscales que, aun cuando no tuvieran éxito en su objetivo, se destinaran a compensar los “esfuerzos ecológicos” del sujeto pasivo⁴⁴¹, a promover los gastos de investigación de nuevas tecnologías⁴⁴² y a favorecer las fuentes de energías menos contaminantes⁴⁴³.

En el caso de las deducciones por inversiones medioambientales reguladas en el TRLIS, podría cuestionarse el respeto de este principio durante los primeros años de su existencia, en los que podían beneficiarse de este incentivo las inversiones realizadas para el mero cumplimiento de las exigencias previstas en la normativa ambiental⁴⁴⁴. No obstante, en nuestra opinión, las posteriores

⁴³⁹ Estos autores advierten que, “desde el punto de vista del gasto público, la equidad en el gasto (art. 31.2 CE) se compeadece mal con aquellas subvenciones dirigidas a reducir la contaminación de las empresas que han visto reducidos sus costes como consecuencia de la «despreocupación ambiental», pues sólo en el caso de excepcional de que resulten imprescindibles para salvaguardar otros principios rectores de la política social y económica podría justificar el principio de solidaridad que el resto de contribuyentes asumiera el coste de reconversión tecnológica, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios...”, *op. cit.*, págs. 476-477.

⁴⁴⁰ Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga» desde...”, *op. cit.*, pág. 89

⁴⁴¹ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios...”, *op. cit.*, pág. 477.

⁴⁴² Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga» desde...”, *op. cit.*, pág. 89. García Luque se ha referido a esta idea explicando que lo que se lleva a cabo es un “canje” de una prestación pecuniaria (el beneficio fiscal) por una no pecuniaria (la asunción de la obligación del Estado de proteger el medio ambiente), García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, págs. 80-81.

⁴⁴³ Angulo Aramburu, Jerónimo, Chico de la Cámara, Pablo, García Baquero, Carlos, Herrero Molina, Pedro Manuel y Monreal Palomino, Isabel, “El tratamiento fiscal de las nuevas energías”, en Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier (Dir.), *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 251.

⁴⁴⁴ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, págs. 10 y 11. Conforme a estos autores, la deducción no sólo podría

reformas limitando la posibilidad de aplicar la deducción únicamente a los casos en que se produzca una mejora de dichas exigencias alejan el riesgo de una vulneración del principio quien contamina paga. Así, para Martín Fernández, estas deducciones en la cuota reflejarían un desarrollo positivo de dicho principio⁴⁴⁵.

En consecuencia, deberá analizarse de forma específica cada instrumento de incentivo fiscal para dilucidar en cada caso si sus características se compatibilizan adecuadamente con el principio de solidaridad y no suponen un riesgo para el principio de quien contamina paga.

2.2.5 Los beneficios fiscales ambientales y su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado

La protección del medio ambiente ha sido objeto de especial atención en el ámbito comunitario, a pesar de que los tratados originarios no mencionaban esta

quebrantar el principio “quien contamina paga”, sino incluso el principio constitucional de capacidad económica.

Sin perjuicio lo anterior, como explica De la Poza Galiano, esta vulneración del principio, que obligaría al sector público a soportar los costes, sería admisible en situaciones excepcionales, como pudiera ser una etapa de transición en la aplicación de este principio o en el caso de focos contaminantes que en un momento determinado se encuentren por accidente o eventualmente en una localización en donde el Gobierno ha comenzado a implantar medidas anticontaminantes, suavizando sus efectos a través de diversas medidas, como pueden ser los incentivos financieros, los subsidios y las exenciones, debiéndose en tal caso controlar estrictamente este tipo de ayudas por los gobiernos “no solo por cuanto, en principio, es una responsabilidad suya, sino también por la falta de experiencia en estos aspectos, y, por lo tanto, la inseguridad sobre la posible efectividad de estas medidas”, De la Poza Galiano, Andrés, “El principio de «quien contamina, paga», ...”, *op. cit.*, págs. 63 y 66.

Aunando ambas posiciones, Buñuel González considera que, para evitar el incumplimiento del principio quien contamina paga “sería conveniente que la deducción se aplicara sólo a inversiones que dieran lugar a una reducción de emisiones por encima de lo requerido por la normativa medioambiental vigente, no para cumplir con ésta, como ocurre actualmente. Si acaso, las inversiones para cumplir con la normativa deberían tener derecho a la deducción sólo de forma transitoria para facilitar la puesta en práctica de normativas más exigentes. Alternativamente a ser objeto de deducción, las inversiones con fines medioambientales podrían verse incentivadas mediante su depreciación acelerada”, Buñuel González, Miguel, *El uso de instrumentos fiscales en la política de medio ambiente: teoría, práctica y propuesta preliminar para España*, Fundación Biodiversidad, Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía 1/2002, págs. 31 y 33.

⁴⁴⁵ Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2006, pág. 128.

cuestión⁴⁴⁶, al estar inspirada la Comunidad Económica Europea en sus orígenes por objetivos económicos⁴⁴⁷. En la actualidad, la preocupación ambiental se encuentra reflejada en el propio Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cuyo artículo 11 establece que “las exigencias en la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible”. Este mandato es desarrollado en los artículos 191 a 193, de los que cabe destacar la previsión de que la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar los objetivos de conservación, protección y mejora de la calidad del medio ambiente; protección de la salud de las personas; utilización prudente y racional de los recursos naturales; y fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente y en particular a luchar contra el cambio climático. Para ello, la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión y basándose en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga.

En este contexto, la Comisión Europea ha manifestado la posibilidad, si no inclinación⁴⁴⁸, de utilizar los instrumentos fiscales para la protección del medio

⁴⁴⁶ Su recepción se produjo con la aprobación del Acta Única Europea en el año 1986, García Caracuel, María, “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 197.

⁴⁴⁷ Marcilla López, Alberto y Collado Pérez, Miriam, “La tributación medioambiental”, *op. cit.*, pág. 126.

⁴⁴⁸ “La Comisión ha mostrado en multitud de ocasiones su inclinación por el uso de instrumentos fiscales para conseguir que esta política medioambiental tenga una mejor relación coste-eficacia”, Careaga, Adelaida M^a, “Compatibilidad de los impuestos medioambientales en el Mercado único. Comentarios a la Comunicación de la Comisión «Impuestos y gravámenes medioambientales en el Mercado único» COM (97) 9”, Impuestos, 1999, Ref. D - 6, Tomo 1 (versión electrónica), pág. 1.

ambiente⁴⁴⁹, incluyendo los incentivos fiscales ambientales⁴⁵⁰, los cuales, a su juicio, pueden favorecer la difusión de nuevas tecnologías o actividades beneficiosas para el medio ambiente, si bien advierte del riesgo de que los beneficiarios de estas subvenciones pueden llegar a ser dependientes de ellas, dificultando su supresión incluso cuando dejen de tener justificación en el ámbito medioambiental o económico⁴⁵¹. Esta misma idea se reitera en el Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionada (COM (2007) 140 final), en el que la

⁴⁴⁹ Así, por ejemplo, podemos citar la Comunicación «Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único» (COM (97) 0009), la cual se elaboró con el objeto de facilitar la aplicación de estos tributos y garantizar que se utilicen de manera compatible con el derecho comunitario. En concreto, la Comisión expresa su preocupación por el hecho de que la ausencia de un marco jurídico sencillo pudiera llevar a los Estados miembros a falsear la competencia al discriminar productos o servicios de otros Estados miembros. A juicio de la Comisión, los impuestos y gravámenes ambientales forman parte de la gama de instrumentos aplicables al medio ambiente y pueden resultar adecuados para la consecución de los objetivos ambientales, siendo necesario precisar su marco legal puesto que:

- Permiten llevar a la práctica el principio de “quien contamina paga”, al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes o servicios y, de esta forma, inducir a los consumidores y productores a actuar de manera más sostenible.
- Los ingresos obtenidos pueden emplearse bien para financiar actividades de protección del medio ambiente o bien para disminuir otros impuestos que se considera que distorsionan la economía («reforma fiscal verde»).
- La fiscalidad ambiental se aplica en todos los Estados miembros. De esta forma, el papel de la Unión Europea debe ser el de adoptar, cuando sea procedente, normas a escala comunitaria que permitan que estos impuestos se apliquen dentro del marco de mercado y, en cumplimiento del principio de subsidiaridad, permitir la iniciativa nacional en la medida en que los problemas locales medioambientales se afrontan de forma más eficaz a ese nivel.
- Es necesario reforzar la integración entre las políticas medioambientales y las políticas sobre competencia, mercado único y fiscalidad.

⁴⁵⁰ Hemos mencionado con anterioridad que el Quinto Programa en materia de medio ambiente apuntaba que “las deducciones fiscales en equipos «ecológicos» y procesos de producción limpios forman una categoría particular de ayudas estatales cuyo uso está siendo cada vez más frecuente. Estos incentivos fiscales pueden ser muy eficaces cuando se trata de acelerar la introducción de equipos «limpios» y deberían estimularse para facilitar la transición crítica hacia el desarrollo sostenible”. Posteriormente, el Sexto Programa de Acción Comunitaria en Materia de Medio Ambiente abogaba, entre otras cuestiones, por “alentar reformas de aquellas subvenciones que tengan considerables efectos negativos para el medio ambiente y sean incompatibles con un desarrollo sostenible, estableciendo entre otras cosas, en la revisión intermedia, una lista de los criterios que permitan registrar tales subvenciones negativas con vistas a su eliminación gradual”, así como “fomentar y alentar medidas fiscales tales como los impuestos e incentivos relativos al medio ambiente, al nivel nacional apropiado o a nivel comunitario”.

⁴⁵¹ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 20 de septiembre de 2000, COM (2000) 576 final, “Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: integración de las cuestiones medioambientales en la política económica”, pág. 25.

Comisión expresa su opinión de que debe potenciarse la utilización de cada tipo de instrumento de mercado en el ámbito más adecuado, evitando los solapamientos entre instrumentos. En este contexto, el Libro Verde, como hemos señalado con anterioridad en este trabajo, incide en la necesidad de estudiar la posibilidad de abordar alternativas que se están experimentando en algunos Estados miembros: (i) la “reforma fiscal verde”, en virtud de la cual se desplazaría la presión fiscal desde los impuestos sobre el trabajo hacia los impuestos sobre actividades que perjudican el medio ambiente⁴⁵²; y (ii) la utilización de incentivos fiscales eficaces para fomentar comportamientos ecológicos y facilitar la innovación, la investigación y el desarrollo, lo que supone la eliminación de las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente (bien porque afecten negativamente al medio ambiente o bien porque supongan un obstáculo para la competitividad). Por tanto, podemos afirmar que la extrafiscalidad tiene un claro reflejo en el ámbito comunitario⁴⁵³.

No obstante lo anterior, los beneficios fiscales ambientales se enfrentan a los “férreos límites” derivados de la posibilidad de distorsionar la competencia⁴⁵⁴, por lo que han de superar asimismo el control comunitario para garantizar que no constituyen ayudas estatales contrarias a los principios de la Unión Europea⁴⁵⁵, de la misma forma que los tributos ambientales no pueden

⁴⁵² Miguel Canuto apunta tres características, conforme a la jurisprudencia comunitaria, para definir un impuesto como medioambiental: (i) son medidas fiscales autónomas regidas por el principio de imposición normal; (ii) que se caracterizan por una finalidad de protección ambiental; (iii) en las que la magnitud conforme a la que se mide la base imponible produce efectos negativos para el medio ambiente, Miguel Canuto, Enrique de, “Impuestos nacionales ecológicos y prohibición de ayudas selectivas: la regla de imposición normal”, Tribunal Fiscal, nº 262, septiembre-octubre 2012 (versión electrónica), pág. 10.

⁴⁵³ Advierte Casado Ollero, en relación con la utilización extrafiscal del tributo en el ámbito comunitario, que “los postulados neoliberales de la C.E.E. no excluyen la utilización del mecanismo tributario como instrumento de intervención, al servicio de objetivos y políticas comunes”, Casado Ollero, Gabriel, “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.”, *op. cit.*, pág. 337.

⁴⁵⁴ Aneiros Pereira, Jaime, “El sistema tributario como instrumento...”, *op. cit.*, pág. 57. De forma general, González Sánchez apunta que “los gastos fiscales no suponen una tributación a la positiva, sino más bien a la negativa, admisible en cuanto no se oponga a los principios comunitarios”, González Sánchez, Manuel, *Tributación de las ayudas comunitarias*, *op. cit.*, pág. 37.

⁴⁵⁵ En este sentido, Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1065.

convertirse en instrumentos al servicio del proteccionismo⁴⁵⁶. En efecto, conforme al artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo artículo 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea), “salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios de los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. De esta forma, aun cuando entre los objetivos perseguidos por la Comunidad se encuentra la protección del medio ambiente, la normativa comunitaria prohíbe las ayudas de Estado que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o productores, constituyéndose así en un poderoso mecanismo de control de la fiscalidad directa de los Estados miembros, los cuales no tienen libertad absoluta para introducir incentivos fiscales en sus legislaciones nacionales⁴⁵⁷. Se alcanza así, de alguna manera, cierta “armonización fiscal”⁴⁵⁸ en el ámbito de la fiscalidad directa⁴⁵⁹, como consecuencia del endurecimiento en el control de las

⁴⁵⁶ Pérez Arraiz apunta que “la Comisión es partidaria de que el nivel de protección medioambiental perseguido sea proporcional en relación a otras metas, como por ejemplo la libre circulación, igualmente legítimas”, Pérez Arraiz, Javier, “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 707.

⁴⁵⁷ Calderón Patier, Carmen y González Lorente, Alvaro, “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción de la política fiscal de los Estados miembros”, *Crónica Tributaria*, nº 115, 2005, págs. 61 y 68.

⁴⁵⁸ En relación con la intensa relación entre la armonización fiscal y la extrafiscalidad, nos indica Calderón Carrero que “no podemos dejar de destacar como la coordinación de legislaciones fiscales a través del proceso de alineamiento jurídico-tributario está esencialmente orientado hacia la consecución de objetivos de índole extrafiscal. La función que cumple la armonización fiscal no es otra que servir de instrumento, ya para eliminar obstáculos tributarios al ejercicio efectivo de las libertades comunitarias y distorsiones económicas, ya para canalizar medidas complementarias al servicio de objetivos y políticas comunitarias comunes”, Calderón Carrero, José Manuel, “Medidas tributarias extrafiscales para garantizar la movilidad sostenible en el seno del mercado interior: notas a la Directiva 93/89/CEE, de 25 octubre 1993”, *Quincena Fiscal*, nº 1, 1994 (versión electrónica), pág. 6.

⁴⁵⁹ Señala Martín Jiménez que ante “el fracaso de la política de armonización positiva de la Comisión en materia de imposición sobre sociedades [...] la Comisión se dio cuenta de la importancia de la armonización negativa, mediante la aplicación de las disposiciones del TCE, y, esta razón probablemente, también influyó en la decisión de su mayor protagonismo a las normas sobre ayudas de estado en relación con la legislación tributaria nacional, especialmente en el campo de la imposición societaria”, Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 CE”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, 2001, pág. 86. También

ayudas por parte de la Comisión⁴⁶⁰, inspirado por el principio de neutralidad⁴⁶¹. Se trataría de una armonización de “segundo grado”, basada en reglas de “no hacer”, que actúa como un “motor indirecto” de la armonización fiscal, configurándose así el control de las ayudas de Estado como una pieza clave del mercado interior, pero también un freno a los incentivos fiscales, por lo que resulta peligroso que se pida más de lo que puede dar⁴⁶².

Martín Jiménez nos recuerda que, de acuerdo con dicho precepto, son cuatro las notas fundamentales que tradicionalmente caracterizan las ayudas estatales: (i) la norma debe constituir una ventaja, (ii) concedida a favor de sectores específicos, (iii) a través de recursos estatales, (iv) afectando al comercio y a la competencia intracomunitaria⁴⁶³. Así, en palabras de Antón Antón y Bilbao Estrada, “el

Villar Ezcurra y Herrera Molina se han referido a la “armonización fiscal negativa” en el ámbito de la tributación directa, Villar Ezcurra, Marta y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa”, en Martín Dégano, Isidoro, Vaquera García, Antonio Menéndez García, Gerardo (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005. Apunta Villar Ezcurra en este sentido que, “paradójicamente, mientras que la armonización fiscal positiva (normativa) constituye un relativo fracaso en el ámbito de la fiscalidad directa, la actuación de la Comisión Europea frente a las ayudas fiscales estatales en forma de incentivos y ventajas ha sido tan decidida que se ha convertido en un verdadero motor indirecto de cambios en la fiscalidad empresarial europea”, Villar Ezcurra, Marta, “La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídicocomunitaria. ¿Un nuevo caso de ayuda de estado?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 298, 2008, págs. 75-76.

⁴⁶⁰ Calvo Salinero y Pastoriza Vázquez así lo indican para el caso de España, poniendo los ejemplos de los beneficios fiscales concedidos en el País Vasco a finales de los noventa, la deducción por actividades exportadoras y la deducción de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero, Calvo Salinero, Rafael y Pastoriza Vázquez, Salvador, “Control y Ayudas de Estado dentro del Derecho Comunitario”, *Estrategia Financiera*, nº 241, julio-agosto 2007, pág. 72.

⁴⁶¹ Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas...”, *op. cit.*, pág. 113. En relación con las ayudas medioambientales, se ha destacado que del análisis de la jurisprudencia comunitaria se desprende el peso específico del medio ambiente, pese a reconocerse como objetivo de interés comunitario, es relativo al parecer prevalecer el resto de libertades para la consecución del mercado común, Di Prieto, Adriano (Relator General), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010, pág. 281.

⁴⁶² Villar Ezcurra, Marta y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Ayudas fiscales y Derecho Comunitario”, *Derecho y Empresa*, nº 3, octubre de 2005 (versión electrónica), págs. 1 y 12.

⁴⁶³ Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 324, enero 2012, pág. 38. Véase también su profundo trabajo Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas...”, *op. cit.*

término «ayuda de Estado» se identifica con la concesión por parte del Estado de un beneficio de carácter económico, entendiendo por tal cualquier ventaja económico-financiera concedida a una empresa que reduce las cargas, a las que normalmente tiene que hacer frente, y de la que no se habría beneficiado en condiciones normales del mercado”⁴⁶⁴. Se trata, siguiendo a Villar Ezcurra y Herrera Molina, de “un concepto autónomo de Derecho comunitario y es además un concepto amplio en el que tiene cabida los incentivos fiscales («cualquier forma») de cualquier clase que sean, al igual que cualquier forma de subvención o aligeramiento de cargas en el presupuesto de las empresas”⁴⁶⁵.

En efecto, al tener cabida en el ámbito del citado artículo 107 las ayudas “bajo cualquier forma”, la interpretación realizada por la jurisprudencia comunitaria es que el hecho de que la misma se concrete en el otorgamiento de un beneficio fiscal en vez de una transferencia directa no supone un obstáculo para su calificación como ayuda de estado, en la medida en que concurran las notas anteriores⁴⁶⁶, por lo que han de examinarse los beneficios fiscales ambientales bajo dicha perspectiva para determinar si constituyen una ayuda estatal. Esta es asimismo la posición que desde el inicio adoptó la Comisión, como pone de manifiesto Fernández de la Gándara, haciendo referencia a la respuesta de la Comisión de 30 de julio de 1963 a la pregunta escrita nº 48/1963 del señor Burgabacher, conforme a la cual el concepto de ayuda de Estado incluye

⁴⁶⁴ Antón Antón, Alvaro y Bilbao Estrada, Iñaki, “La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de estado ilegal no compatible?”, *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009, págs. 31-32.

⁴⁶⁵ Villar Ezcurra, Marta y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Ayudas fiscales y Derecho Comunitario”, *op. cit.*, pág. 3.

⁴⁶⁶ Lope Cufí, Olga Miriam, “Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 1997 (versión electrónica), pág. 2; Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas...”, *op. cit.*, pág. 87; Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio «quien contamina paga» y la prohibición de ayudas de estado”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 237, octubre 2004, pág. 104; Villar Ezcurra, Marta, “La amortización del fondo de comercio financiero...”, *op. cit.*, pág. 75; Antón Antón, Alvaro y Bilbao Estrada, Iñaki, “La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión...”, *op. cit.*, págs. 31-32; Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia...”, *op. cit.*, pág. 38.

“subvenciones, exoneraciones de impuestos y tasas, exoneraciones de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses, garantías de préstamos en condiciones claramente favorables, cesión de inmuebles o terrenos de forma gratuita o en condiciones preferentes, cobertura de pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente”, o al XXI Informe sobre la Política de Competencia de 1991, según el cual la disciplina regulatoria de las ayudas de Estado “puede determinar que ciertas medidas fiscales que constituyen excepciones al régimen tributario general constituyen ayudas estatales a empresas aisladas o a categorías de empresas y que afectan al comercio intracomunitario”⁴⁶⁷.

El régimen de ayudas de Estado en el ámbito de la fiscalidad directa fue aclarado por la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁴⁶⁸, en la cual se pone de manifiesto que algunas medidas fiscales generales pueden obstaculizar el buen funcionamiento del mercado interior, analizando de forma separada los requisitos anteriormente mencionados:

- a) Otorgamiento de una ventaja: la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante la reducción de la base

⁴⁶⁷ Fernández de la Gándara, Luis, “Ayudas de Estado y Política Comunitaria de la competencia: una aproximación a su concepto y problemática jurídica”, Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 17, 1992, págs. 27-28.

⁴⁶⁸ *Diario Oficial* nº C 384 de 10 de diciembre de 1998. Como indica su Introducción, las disposiciones del Tratado en materia de ayudas de estado pueden contribuir a lograr el objetivo de la lucha contra la competencia fiscal perniciosa que había aprobado el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de 1 de diciembre de 1997 en su resolución relativa a un código de conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas (el “código de conducta”). No obstante lo anterior, y pese al estrecho vínculo entre las ayudas estatales y las medidas de competencia fiscal perniciosa, señala Florindo Gijón que ambos regímenes persiguen objetivos diferentes, tienen una eficacia jurídica diferente y prevén procedimientos de evaluación diferentes, Florindo Gijón, Fernando, “El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, *Crónica Tributaria*, nº 109, 2003, pág. 111.

imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.); la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.); y el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalamiento excepcional de la deuda fiscal⁴⁶⁹.

- b) Mediante recursos estatales⁴⁷⁰, entendiéndose que una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales.
- c) Afectando a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros, considerándose que el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos.
- d) A favor de sectores específicos: la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a “determinadas empresas o producciones”, lo cual se puede producir como consecuencia de una excepción a las disposiciones fiscales de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal⁴⁷¹.

En relación con este último requisito, la Comisión excluye del concepto de ayuda de Estado a las medidas fiscales generales, entendiéndose por tales las

⁴⁶⁹ Advierte López Rodríguez que “la concesión de tal ventaja debe producirse con la debida satisfacción del principio comunitario de no discriminación. En el ámbito interno, deben cumplirse los principios superiores del ordenamiento que inspiran la elaboración del sistema tributario. Bajo este punto de vista, resulta complejo considerar que la existencia de ayuda se constate en una concesión que pueda suponer una excepción al principio de generalidad, igualdad o capacidad económica”, López Rodríguez, Juan, *La imposición sobre la renta de sociedades en el contexto del Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pág. 258.

⁴⁷⁰ Sin perjuicio de que, a estos efectos, es indiferente que la ayuda se establezca por la Administración central, autonómica o local, Moreno Fernández, Juan Ignacio, “La autonomía de las regiones y el derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales «ayudas de estado» contrarias al mercado común”, en Albiñana García-Quintana, César y otros (Coords.), *Estudios en homenaje del Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 245.

⁴⁷¹ Se trata, indica Martín Jiménez, de verificar la existencia de una derogación con relación al sistema general, Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas...”, *op. cit.*, pág. 89

“medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro”. En particular, y siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales:

- a) Las medidas de pura técnica fiscal (fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal).
- b) Las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo).

A estos efectos, se aclara que el hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de estas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales, poniendo como ejemplo los incentivos fiscales destinados a las inversiones medioambientales, en investigación y desarrollo o formación, los cuales sólo favorecen a las empresas que llevan a cabo tales inversiones, sin que por ello sean necesariamente constitutivos de ayudas estatales⁴⁷².

A la vista de la Comunicación de la Comisión, Martín Fernández es de la opinión que las deducciones por inversiones medioambientales reguladas en el TRLIS no pueden considerarse como ayuda de Estado, pues aun cuando cumplirían tres de los requisitos citados (otorgar una ventaja, afectar a los

⁴⁷² Esta aclaración es especialmente relevante, pues Herrera Molina había expresado su temor de que un régimen de amortización acelerada que se limitara a los medios de producción favorables para el medio ambiente pudiera considerarse como ayuda estatal, al no favorecer por igual a todos los sectores, sino sólo a aquellos ligados a procesos contaminantes, Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1067.

recursos estatales y afectar a la competencia), no se cumpliría el de selectividad, pues “nos encontramos ante una medida general, dirigida a conseguir un objetivo de política económica y de la que puede beneficiarse cualquier empresa establecida en nuestro territorio”, teniendo en consideración que la deducción beneficia incluso a las entidades no residentes que operen mediante establecimiento permanente en España. Por el contrario, mayores dudas le ofrece en el caso de que este incentivo fiscal pueda ser aplicado por las empresas que se dedican “profesionalmente” al sector ambiental, puesto que en este caso sí se podría identificar un sector especialmente beneficiado por la medida fiscal⁴⁷³. Esta conclusión había sido anticipada por Herrera Molina, para quien, “aunque la Comisión sostiene una interpretación muy amplia del concepto de ayudas de Estado en materia ambiental, no parece que pueda atribuirse tal calificativo a la deducción por inversiones en bienes ambientales, dado su amplio ámbito de aplicación”⁴⁷⁴.

No obstante lo anterior, Carbajo Vaso y Herrera Molina advierten del riesgo de una posible interpretación extensiva de los preceptos sobre ayudas estatales, al objeto de controlar los beneficios fiscales contrarios al principio quien

⁴⁷³ Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2004, pág. 104.

⁴⁷⁴ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 313. En el mismo sentido, Malvárez Pascual advierte que, si bien un análisis parcial de las deducciones ambientales en el Impuesto sobre Sociedades podría llevar a la conclusión de que la mayor parte de las empresas no tendrían derecho a su aplicación, es más, ni siquiera podrían aplicarlas como consecuencia de su objeto social y las actividades que desarrollan, realmente no se puede afirmar que tal incentivo no tenga un alcance general, dado que la ventaja que obtienen determinadas empresas es simplemente consecuencia de que la norma sólo se aplica a quien realiza el presupuesto de hecho previsto en la misma. A su juicio, “para que un beneficio fiscal sea calificable como ayuda de estado es preciso que la norma limite su aplicación a ciertos sectores de actividad, o a empresas determinadas, excluyendo «a priori» a las restantes, y sin que dicha reducción del ámbito subjetivo de la norma encuentre justificación en desequilibrios del mercado que justificaran una medida de este tipo”, Malvárez Pascual, Luis, “La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de las medidas tributarias destinadas a favorecer la competitividad de las empresas españolas en el marco de un modelo de economía sostenible”, en García-Herrera Blanco, Cristina (Coord.), *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª Ed.)*. “Desafíos de la Hacienda Pública Española” (2.ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 13/2012, pág. 156.

contamina paga⁴⁷⁵. Al objeto de clarificar estas situaciones, como es el caso de las ayudas de funcionamiento⁴⁷⁶, se prevé la posibilidad de que la Comisión pueda autorizar las ayudas en casos excepcionales, mencionando la Comunicación el supuesto de determinadas ayudas destinadas a la protección del medio ambiente, tal y como veremos a continuación.

De acuerdo con todo lo anterior, las ayudas otorgadas por un Estado podrían ser contrarias al Derecho Comunitario, siguiendo la exposición de la *Comisión de estudios para la adaptación del derecho tributario al comunitario*, en dos situaciones⁴⁷⁷:

- a) Cuando se trata de ayudas ilegales, lo cual se producirá si han sido concedidas por el Estado sin seguir el procedimiento establecido en el artículo 107 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁴⁷⁸. Concretamente, el artículo 108.3 establece que “la Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones”, si bien se prevé la posibilidad de que la Comisión adopte reglamentos relativos a las categorías de ayudas públicas sobre las que el Consejo haya determinado que pueden quedar exentas del procedimiento de notificación. Esta posibilidad se ha materializado en el Reglamento (CE) N° 800/2008 de la Comisión de 6 de agosto de 2008 por el que se declaran determinadas categorías de ayuda

⁴⁷⁵ Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental”, *op. cit.*, pág. 53; Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco general jurídico de la tributación medioambiental:...” , *op. cit.*, pág. 132.

⁴⁷⁶ Como señalan Antón Antón y Bilbao Estrada, siguiendo la Comunicación, “este tipo de ayudas consistirían en aquellos beneficios fiscales que tienen un carácter permanente, reducen los gastos corrientes de las empresas y no se relacionan con el desarrollo de proyectos específicos, resultando prohibido como regla general su establecimiento”, Antón Antón, Alvaro y Bilbao Estrada, Iñaki, “La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión...”, *op. cit.*, pág. 45.

⁴⁷⁷ Instituto de Estudios Fiscales, *La adaptación de la regulación del Derecho Tributario General al ordenamiento comunitario (Comisión de estudios para la adaptación del derecho tributario al comunitario)*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2011, págs. 238-239.

⁴⁷⁸ En el mismo sentido, Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas...”, *op. cit.*, pág. 83.

compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías)⁴⁷⁹, el cual considera compatibles con el mercado común y dispensadas de la obligación de notificación previa las ayudas para la protección del medio ambiente cuyo equivalente en subvención bruta no supere el umbral de 7,5 millones de euros por empresa y por proyecto de inversión.

- b) Cuando se trate de ayudas incompatibles, por no respetar los requisitos y límites de fondo establecidos en el artículo 107 del Tratado, esto es, en el caso de ayudas que alteran o distorsionan la competencia en el mercado único a juicio de la Comisión europea. A este respecto, las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al medio ambiente, en aplicación de los criterios establecidos en el apartado 3 del referido artículo 107⁴⁸⁰, establecen criterios para la autorización de ayudas estatales en materia medioambiental. Las Directrices fueron aprobadas en el año 1994⁴⁸¹ y posteriormente revisadas en 2001⁴⁸² y en 2008⁴⁸³.

En definitiva, aun cuando la normativa comunitaria establece la incompatibilidad con el mercado de las ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario, dado que el componente ambiental debe integrarse en todas las políticas comunitarias, cabe autorizar ayudas que permitan alcanzar un alto nivel de protección del medio ambiente,

⁴⁷⁹ Diario Oficial 2008/ L 214/3, de 9 de agosto de 2008.

⁴⁸⁰ Fundamentalmente el contenido en la letra c), referente a “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”.

⁴⁸¹ Diario Oficial 1994/C72/03, de 10 de marzo de 1994, pág. 3, vigentes hasta 31 de diciembre de 2000.

⁴⁸² Diario Oficial 2001/C37/03, de 3 de febrero de 2001, pág. 3., vigentes hasta el 31 de diciembre de 2007.

⁴⁸³ Diario Oficial 2008/C82/01, de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2014.

tengan un efecto positivo sobre el desarrollo sostenible y faciliten la plena aplicación del principio “quien contamina paga”⁴⁸⁴.

Como hemos señalado, a través de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente⁴⁸⁵, la Comisión propone una serie de orientaciones para determinar en qué medida y bajo qué condiciones pueden resultar necesarias ayudas estatales a fin de garantizar la protección del medio ambiente sin producir efectos desproporcionados en la competencia ni en el crecimiento económico⁴⁸⁶. La evolución de las Directrices comunitarias⁴⁸⁷ ha sido la siguiente:

⁴⁸⁴ Por ello, como señalan Villar Ezcurra y Herrera Molina, “los autores del Tratado de Roma constitutivo de la CEE optaron por no prohibir de forma absoluta cualquier clase de ayuda. Muy al contrario, la declaración de incompatibilidad de la ayuda depende del cumplimiento de determinadas condiciones, pero además, están previstas importantes excepciones”, Villar Ezcurra, Marta y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Ayudas fiscales y Derecho Comunitario”, *op. cit.*, pág. 3. En el mismo sentido, para Patón García, la prohibición de ayudas de Estado “no se trata de una prohibición absoluta, pues se establecen determinadas excepciones entre las que se encuentran las intervenciones fiscales de este carácter en materia medioambiental”, Patón García, Gemma, “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de Estado y tributación ecológica”, en Fernández Amor, José Antonio y Gala Durán, Carolina (Coords.), *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 287.

⁴⁸⁵ Las cuales, conforme a lo dispuesto por el Tribunal de Justicia, constituyen una disposición destinada a producir efectos jurídicos con fundamento en el artículo 107, Carabajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco general jurídico de la tributación medioambiental:...”, *op. cit.*, pág. 133.

⁴⁸⁶ A este respecto, señala Rodríguez Muñoz que “la razón última que inspira estas directrices debe enmarcarse en la política general de control de las ayudas estatales de la Comisión. Y particularmente en el ámbito medioambiental deben responder a una doble exigencia: a) por una parte, garantizar el funcionamiento competitivo de los mercados, promoviendo a la vez la realización del mercado interior y una mayor competitividad de las empresas, b) por otra, garantizar la integración de las exigencias de protección del medio ambiente en la definición y la ejecución de la política de competencia, especialmente para fomentar el desarrollo sostenible”, Rodríguez Muñoz, José Manuel, “Problemática actual y perspectivas de la tributación medioambiental en la Unión Europea”, *Revista de Derecho Financiero*, nº 262, octubre de 2001 (versión electrónica), pág. 16. Por su parte, Rodríguez Mínguez considera que las directrices son el “marco regulador de unas ayudas fundamentales no sólo para el futuro de las empresas, sino también para la sociedad en su conjunto, pues su correcta aplicación facilitará que el desarrollo económico y la protección ambiental no sean objetivos antagónicos”, Rodríguez Mínguez, José, “Las directivas comunitarias sobre ayudas de Estado en favor del medio ambiente”, en *Actas de Derecho Industrial y Derecho de Autor*. Tomo XVII (1996), enero 1997 (versión electrónica), pág. 13.

⁴⁸⁷ Si bien desde los años setenta la Comisión venía enjuiciando favorablemente determinadas ayudas a favor del medio ambiente, concretamente por medio de la Comunicación de la Comisión de 6 de noviembre de 1974, Macera, Bernard-Frank y Fernández García, M^a Yolanda, “El nuevo régimen jurídico-comunitario de las ayudas estatales en favor del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*,

a) Las Directrices de 1994

Las primeras Directrices, que se aprobaron en 1994 y tuvieron vigencia, tras sucesivas prórrogas, hasta el 31 de diciembre de 2000, permitían básicamente la concesión de ayudas en dos supuestos:

- Cuando en determinadas circunstancias específicas no era posible la integración total de los costes, por lo que la concesión de ayudas podían incitar a las empresas a adaptarse a las normas, como solución alternativa temporal.
- Cuando las ayudas tuvieran un efecto innovador, especialmente para impulsar a las empresas a superar las normas o realizar inversiones adicionales para que sus instalaciones fueran menos contaminantes.

b) Las Directrices de 2001

Sin embargo, las Directrices aprobadas en 2001, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2007, consideraron que, dado el tiempo transcurrido, ya no se encontraban justificadas las ayudas a la inversión cuyo único objeto fuera simplemente la adecuación a normas técnicas comunitarias, salvo en el caso de pequeñas y medianas empresas, dado que estas normas constituyen el derecho ordinario que las empresas deben cumplir. En consecuencia, estas Directrices disponían que únicamente podrían autorizarse ayudas cuando tuvieran por objeto superar el nivel de protección exigido por la normativa comunitaria (por ejemplo, cuando la inversión permitiera superar las normas comunitarias o un Estado miembro adoptara normas nacionales más estrictas que las comunitarias). Por el contrario, no podrían concederse ayudas para superar normas comunitarias que ya estén aprobadas pero aún no vigentes.

nº 219, abril de 2003, págs. 77-78. En relación con dicha fase previa y su evolución hasta las directrices, véase también Rodríguez Mínguez, José, “Las directivas comunitarias sobre ayudas...”, *op. cit.*, págs. 1-2.

En este contexto, podrían ser objeto de ayuda las inversiones en terrenos que fueran estrictamente necesarias para cumplir objetivos ambientales, las inversiones en edificios, instalaciones y bienes de equipo cuyo fin fuera reducir o eliminar la contaminación y otros efectos nocivos o adaptar los métodos de producción para proteger el medio ambiente. Asimismo, podrían tomarse en consideración determinados activos inmateriales adquiridos en condiciones de mercado a terceros independientes.

La ayuda no podía exceder, salvo algunos supuestos excepcionales, de los siguientes límites:

- Ayudas transitorias a la inversión a favor de las PYME para que cumplan las nuevas normas comunitarias: 15% de los costes subvencionables.
- Ayudas a la inversión para la superación de normas comunitarias: 30% del coste de inversión subvencionable (40% en caso de PYME).
- Inversiones para el ahorro energético, la producción combinada de electricidad y calor, así como inversiones a favor de las energías renovables: 40% de los costes subvencionables (50% en caso de PYME).

Con carácter específico, podrían autorizarse ayudas en el sector energético (por un período limitado de diez años) cuando se manifestaran en forma de reducciones de impuestos ambientales (exenciones o desgravaciones), que tuvieran por objeto evitar colocar a determinadas categorías de empresas en una situación competitiva difícil y fueran necesarias para garantizar la adopción o el mantenimiento de impuestos ambientales aplicables al conjunto de productos.

Todas las ayudas de funcionamiento en forma de desgravaciones y exenciones fiscales sobre impuestos para gravar ciertas actividades por motivos de protección del medio ambiente habrían de justificarse en la ausencia de armonización a nivel europeo o en los riesgos temporales de pérdida de competitividad internacional, siempre respetando el principio de que, en todo

caso, las medidas fiscales habrían de contribuir significativamente a la protección del medio ambiente.

Con carácter general, los beneficios fiscales sobre impuestos ambientales estarían supeditados a la celebración de acuerdos ambientales entre el Estado miembro y las empresas beneficiarias. No obstante, en caso de no existir dicho acuerdo, la ayuda podría autorizarse si el importe pagado por la empresa tras la reducción es claramente superior al mínimo comunitario o, en ausencia de disposición comunitaria, las empresas beneficiarias abonan una parte significativa del impuesto nacional.

c) Las Directrices de 2008

Partiendo del principio de que el objetivo del control de las ayudas estatales en el ámbito de la protección del medio ambiente es garantizar que las medidas de ayuda redunden en niveles superiores de protección ambiental y que los efectos positivos de éstas sean superiores a sus efectos negativos en lo tocante a la distorsión de la competencia, en opinión de la Comisión procede revisar la normativa sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente con el fin de garantizar que la ayuda esté mejor orientada, tenga una justificación económica más sólida y se base en procedimientos más eficaces, atendiendo en todo caso al principio “quien contamina paga”⁴⁸⁸.

⁴⁸⁸ Los comentarios del Gobierno español al Proyecto de Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de medio ambiente fueron positivos, de los que cabe destacar los siguientes:

- “Podrían introducirse determinadas medidas para premiar vía exención fiscal o ayudas directas aquellas medidas que permitan rebajar las emisiones por debajo de los límites legales establecidos”.
- “Debido al gran incremento en los precios de las distintas fuentes energéticas en los últimos años, los porcentajes de ayuda actualmente admitidos deberían mantenerse e incluso incrementarse”.
- “Se consideran justificados los mayores niveles de ayuda para las PYME”.
- “Las ayudas transitorias para permitir la adopción de normas comunitarias o nacionales son necesarias y permiten mejorar la aceptación de las mismas”.

En consecuencia, las Directrices de 2008 recogen las disposiciones que aplicará la Comisión a efectos de la evaluación de las ayudas a favor del medio ambiente, presentando, como principal novedad, dos tipos de evaluación en función del importe de la ayuda: una evaluación normalizada en el caso de ayudas de importe inferior a un umbral determinado y una evaluación adicional pormenorizada de las ayudas de importe superior a ese umbral.

Dicha evaluación se basará en la “prueba de sopesamiento”, a través de la cual la Comisión sopesa la incidencia positiva de la medida de ayuda y sus potenciales efectos secundarios negativos.

Las ayudas estatales a favor del medio ambiente deben reunir los siguientes caracteres para que puedan ser autorizadas:

- Deben ser necesarias y tener un efecto incentivador: es decir, la ayuda debe dar lugar a que el beneficiario cambie su comportamiento de modo que el nivel de protección ambiental sea superior que si no le hubieran concedido la ayuda. Dichos incentivos deben dirigirse bien a alcanzar una protección superior a las normas comunitarias o bien a alcanzar la protección establecida por una normativa nacional más exigente que la comunitaria.
- Deben ser proporcionales, entendiendo que se da esta proporcionalidad si no se podría haber logrado el mismo resultado con una ayuda inferior. En este contexto, el montante de la ayuda debe limitarse al mínimo necesario para alcanzar la protección deseada del medio ambiente. En el caso de ayudas en forma de exenciones o reducciones de impuestos ambientales, la proporcionalidad debe asegurarse mediante condiciones y criterios que garanticen que el beneficiario no recibe ventajas excesivas y que el carácter selectivo de la medida se limita al mínimo estricto.

- Los efectos negativos de las ayudas deben ser limitados de modo que el balance global sea positivo, para lo cual es crucial que las ayudas estén bien enfocadas.

En conclusión, las ayudas estatales para la protección del medio ambiente serán compatibles con el mercado común cuando, sobre la base de la “prueba de sopesamiento”, permitan incrementar las actividades de protección ambiental sin afectar de forma adversa las condiciones de los intercambios comerciales en grado contrario al interés común

Las Directrices a continuación realizan un análisis específico de cada tipo de ayuda que podrá ser objeto de autorización, incrementando, con carácter general, los porcentajes de ayuda admisibles respecto a las anteriores Directrices. En la Tabla 1 se reproduce el Anexo I de las Directrices, en el que se resume la intensidad de la ayuda como porcentaje de los costes de inversión elegibles.

Por lo que se refiere a las ayudas en forma de exenciones y reducciones de impuestos ambientales, las mismas serán compatibles con el mercado común siempre que propicien una mejora significativa de la protección del medio ambiente y no perjudiquen el objetivo general perseguido. Concurriendo estos requisitos, las Directrices consideran compatibles dichas exenciones y reducciones, durante un período limitado de diez años, siempre que cumplan los requisitos de necesidad y proporcionalidad tal y como se definen en las mismas.

Por otra parte, como habíamos adelantado, las ayudas podrán estar condicionadas a una evaluación más detallada cuando su importe o la capacidad de generación de electricidad o biocarburantes excedan de determinados parámetros, en cuyo caso deberán notificarse previamente a la Comisión para que esta pueda decidir sobre su compatibilidad con el mercado común.

Las Directrices concluyen con una serie de disposiciones finales, entre las que destaca la obligación de los Estados miembros de presentar informes anuales a la

Comisión sobre las medidas de ayuda a favor del medio ambiente que, en relación con las grandes empresas, deberán contener información sobre los beneficiarios, el importe de la ayuda por beneficiario, la intensidad de la ayuda, la descripción de los objetivos de la medida y del tipo de protección del medio ambiente que se pretende fomentar, los sectores de actividad en los que se realizan los proyectos objeto de ayuda, y una explicación sobre la manera en que se ha respetado el efecto incentivador. Asimismo, los Estados miembros velarán por que se mantenga un registro detallado sobre la concesión de ayudas en el marco de todas las medidas a favor del medio ambiente.

Tabla 1: Intensidad de la ayuda como porcentaje de los costes de inversión elegibles (Directrices comunitarias)

	Pequeñas empresas	Medianas empresas	Grandes empresas
<i>Ayudas para las empresas que sobrepasen las normas comunitarias o que incrementen el nivel de protección del medio ambiente en ausencia de normas comunitarias</i>	70% 80% si es ecoinnovación 100% si es un proceso de ofertas	60% 70% si es ecoinnovación 100% si es un proceso de ofertas	50% 60% si es ecoinnovación 100% si es un proceso de ofertas
<i>Ayudas para estudios ambientales</i>	70%	60%	50%
<i>Ayudas para la adaptación anticipada a futuras normas comunitarias</i> - más de 3 años - entre 1 y 3 años antes de la entrada en vigor	25% 20%	20% 15%	15% 10%
<i>Ayudas para gestión de residuos</i>	70%	60%	50%
<i>Ayudas a energías renovables</i>	80% 100% si es un proceso de ofertas	70% 100% si es un proceso de ofertas	60% 100% si es un proceso de ofertas
<i>Ayudas para el ahorro energético</i> <i>Ayudas para instalaciones de cogeneración</i>	80% 100% si es un proceso de ofertas	70% 100% si es un proceso de ofertas	60% 100% si es un proceso de ofertas

<i>Ayudas a la calefacción urbana con energía convencional</i>	70% 100% si es un proceso de ofertas	60% 100% si es un proceso de ofertas	50% 100% si es un proceso de ofertas
<i>Ayudas para el saneamiento de solares contaminados</i>	100%	100%	100%
<i>Ayudas para la relocalización de empresas</i>	70%	60%	50%

Fuente: Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al medio ambiente (Diario Oficial 2008/C82/01).

d) Las Directrices de 2014

La revisión de las directrices de 2014 se enmarca en la Estrategia Europea 2020, centrada en la creación de las condiciones necesarias para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador, por la que se fijan objetivos relativos al cambio climático y la sostenibilidad energética. Dichos objetivos se consideran particularmente importantes a efectos de estas directrices, así como las iniciativas para la creación de un marco para las políticas destinadas a apoyar la transición hacia una economía con bajas emisiones de carbono y eficiente en el uso de los recursos, que contribuya a luchar contra el cambio climático y limitar las repercusiones sobre el medio ambiente de la utilización de los recursos.

Conforme a las nuevas directrices, la compatibilidad de una ayuda, conforme a la Comunicación sobre la modernización de las ayudas estatales de 8 de mayo de 2012, dependerá de que su concepción garantice que su impacto positivo en aras de un objetivo de interés común es superior a sus potenciales efectos negativos en el comercio y la competencia, para lo cual deberá cumplir los siguientes criterios:

- Han de contribuir a un objetivo de interés común, que en este caso será incrementar el nivel de protección del medio ambiente en comparación con

el que se lograría si no existiera. Por tanto, las ayudas tendrán que definir con precisión el objetivo perseguido y explicar la contribución esperada de la medida a su consecución.

- Ha de justificarse la necesidad de intervención del Estado, para lo cual se deberán identificar las deficiencias del mercado que impiden un mayor nivel de protección del medio ambiente, ya sea como consecuencia de efectos externos negativos, efectos externos positivos, asimetrías de la información o problemas de coordinación.
- La medida de ayuda ha de ser un instrumento idóneo para alcanzar el objetivo ambiental, advirtiéndose que las ayudas estatales no son el único instrumento político disponible, pues puede haber otros más adecuados (instrumentos basados en el mercado, programas voluntarios de etiquetado ecológico o difusión de tecnologías respetuosas del medio ambiente).
- Las ayudas han de tener un efecto incentivador, el cual se produce cuando inducen a sus beneficiarios a cambiar su comportamiento para aumentar el nivel de protección del medio ambiente. Por tanto, no deberán subvencionar los costes de una actividad que una empresa tendría que afrontar de todos modos ni podrán compensar el riesgo comercial normal de una actividad económica.
- Las ayudas han de ser proporcionales, considerándose así cuando el importe por beneficiario se limita al mínimo necesario para lograr el objetivo medioambiental perseguido, esto es, si corresponden a los costes adicionales (netos) necesarios para alcanzar el objetivo en comparación con la situación hipotética de falta de ayudas.
- Los efectos negativos en términos de falseamiento de la competencia e impacto en el comercio deben ser limitados y ser superados por los efectos positivos en cuanto a contribución al objetivo perseguido. Si las ayudas son

proporcionadas y se circunscriben a los costes de inversión adicionales, su impacto negativo queda, en principio, amortiguado.

- Al objeto de cumplir con el principio de transparencia, los Estados miembros deberán publicar determinada información en un sitio de internet único a partir del 1 de enero de 2016, existiendo la posibilidad de ofrecer la información sobre importes utilizando intervalos en el caso de regímenes en forma de ventaja fiscal.

El detalle de los tipos de ayuda que podrán ser objeto de autorización y de los porcentajes de ayuda admisibles (en general, ligeramente inferiores respecto a las anteriores Directrices), se resumen en la Tabla 2.

Tabla 2: Intensidad de la ayuda como porcentaje de los costes de inversión subvencionables (Directrices comunitarias)

	Pequeñas empresas	Medianas empresas	Grandes empresas
<i>Ayudas para las empresas que vayan más allá de las normas de la Unión o que incrementen el nivel de protección del medio ambiente en ausencia de normas de la UE</i>	60% 70% si es innovación medioambiental 100% en caso de licitación	50% 60% en caso de innovación medioambiental 100% en caso de licitación	40% 50% si es innovación medioambiental 100% en caso de licitación
<i>Ayudas para estudios ambientales</i>	70%	60%	50%
<i>Ayudas para la adaptación anticipada a futuras normas comunitarias</i> - más de 3 años - entre 1 y 3 años <i>antes de la entrada en vigor</i>	20% 15%	15% 10%	10% 5%
<i>Ayudas para gestión de residuos</i>	55%	45%	35%
<i>Ayudas destinadas a energías renovables y para instalaciones de cogeneración</i>	65% 100% en caso de licitación	55% 100% en caso de licitación	45% 100% en caso de licitación

<i>Ayudas para eficiencia energética</i>	50% 100% en caso de licitación	40% 100% en caso de licitación	30% 100% en caso de licitación
<i>Ayudas para a la calefacción y refrigeración urbana mediante energía convencional</i>	65% 100% en caso de licitación	55% 100% en caso de licitación	45% 100% en caso de licitación
<i>Ayudas para el saneamiento de terrenos contaminados</i>	100%	100%	100%
<i>Ayudas para traslado de empresas</i>	70%	60%	50%
<i>Ayudas en forma de permisos negociables</i>	100%	100%	100%
<i>Ayudas para infraestructuras energéticas. Infraestructuras de calefacción urbana</i>	100%	100%	100%
<i>Ayudas para captura y almacenamiento de CO2</i>	100%	100%	100%

Fuente: Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía (Diario Oficial 2014/C 200/01).

e) El Reglamento general de exención por categoría de 2008

Anteriormente hemos mencionado el Reglamento (CE) N° 800/2008 de la Comisión de 6 de agosto de 2008 por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías)⁴⁸⁹. Dicho Reglamento considera compatibles con el mercado común y dispensadas de la obligación de notificación previa las ayudas para la protección del medio ambiente cuyo equivalente en subvención bruta no supere el umbral de 7,5

⁴⁸⁹ A juicio de Carbajo Vasco y Herrera Molina, “esta técnica normativa parece más adecuada y ofrece mayores garantías que las meras «directrices» de la Comisión para regular las ayudas de estado en materia medioambiental”, constituyendo los reglamentos “el instrumento idóneo para desarrollar las exigencias del principio «quien contamina paga» sobre el régimen de las ayudas de Estado”, Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco general jurídico de la tributación medioambiental:...” , *op. cit.*, pág. 134.

millones de euros por empresa y por proyecto de inversión, no pudiendo exceder la intensidad de la ayuda de los porcentajes recogidos en la Tabla 3.

Por lo que se refiere a las ayudas en forma de reducciones fiscales aplicables a los impuestos ambientales, serán compatibles con el mercado común y quedarán dispensadas de la obligación de notificación cuando los beneficiarios de la reducción paguen al menos el nivel mínimo de imposición comunitaria establecida en la Directiva 2003/96/CE y las reducciones se concedan para periodos máximos de diez años, debiendo volverse a evaluar la pertinencia de las medidas de ayuda transcurrido dicho período.

Tabla 3: Intensidad de la ayuda como porcentaje de los costes de inversión elegibles (Reglamento general de exención por categorías)

	Pequeñas empresas	Medianas empresas	Grandes empresas
<i>Ayudas para las empresas que superen las normas comunitarias o que incrementen el nivel de protección del medio ambiente en ausencia de normas comunitarias</i>	55%	45%	35%
<i>Ayudas para la adquisición de nuevos vehículos de transporte que superen las normas comunitarias o que incrementen el nivel de protección del medio ambiente en ausencia de normas comunitarias</i>	55%	45%	35%
<i>Ayudas para la adaptación anticipada a futuras normas comunitarias</i> - más de 3 años - entre 1 y 3 años <i>antes de la entrada en vigor</i>	15% 10%	10% -	- -
<i>Ayudas a la inversión en medidas de ahorro energético</i>	80%	70%	60%

<i>Ayudas a la inversión destinada a la cogeneración de alta eficiencia</i>	65%	55%	45%
<i>Ayudas a energías renovables</i>	65%	55%	45%
<i>Ayudas para estudios ambientales</i>	70%	60%	50%

Fuente: Elaboración propia con base en el Reglamento (CE) N° 800/2008 de la Comisión de 6 de agosto de 2008 (DO 2008/L 2142/03).

2.2.6 Los beneficios fiscales ambientales en el marco de la responsabilidad social empresarial

Probablemente sea ocioso repetir que la preocupación ambiental ha de integrarse de forma plena en todas las políticas de las empresas. No obstante, por si cupiera alguna duda, Cannon ha destacado que las empresas se encuentran entre los primeros beneficiarios de un ambiente más sano y próspero, puesto que las sociedades más ricas invierten en una más amplia gama de productos y servicios, los mercados reaccionan con aguda prontitud ante el fallo de las empresas en el cumplimiento de sus responsabilidades y una política positiva puede mejorar el rendimiento y posición de la empresa, lo que ha llevado a la empresas a “comprender que la cláusula de cuidado y mantenimiento obligados, que figura en la mayoría de contratos de arriendo y préstamo, afecta también al planeta” y a modificar “su conducta para reducir el impacto de sus actividades sobre el ambiente, introduciendo también «imperativos verdes» en sus declaraciones de principios”⁴⁹⁰. Como consecuencia, la mayor sensibilidad medioambiental de las empresas ha implicado la introducción de diversas iniciativas en los diversos ámbitos de su actividad (información a los trabajadores sobre las normas medioambientales, selección de proveedores en función de parámetros ambientales, fomento del tratamiento de residuos y utilización de componentes

⁴⁹⁰ Cannon, Tom, *La responsabilidad de la empresa. Respuesta a los nuevos retos sociales, económicos, legales, éticos y de medio ambiente*, Ediciones Folio, Barcelona, 1994, págs. 228-229, 239 y 266.

poco contaminantes)⁴⁹¹, pues, como señala Betancor Rodríguez, las empresas son cada vez más conscientes de los beneficios que reporta la gestión empresarial ambiental responsable, en términos de ahorro de costes, imagen, dinamización interna de la organización al inculcar en esta la cultura ambientalista, de confianza y credibilidad y de anticipación a una legislación ambiental tendencialmente cada vez más exigente⁴⁹². En consecuencia, se puede apreciar un marcado carácter económico en la integración de la preocupación ambiental que, además de las razones de cumplimiento de la normativa vigente o del puro altruismo, permite que la empresa sea identificada por el consumidor como una organización que respeta el medio ambiente, constituyendo un factor diferenciador en el mercado en que actúa⁴⁹³. Asimismo, se extiende el uso de la expresión “ecología industrial”, refiriéndose con ella al análisis del sistema industrial desde el punto de vista de la circulación de materiales, energía e información, con el fin de evaluar las posibilidades de desarrollar nuevas estrategias ambientales para la empresa y de plantear una nueva forma de interrelación entre las diferentes empresas⁴⁹⁴.

Así, la integración de las variables ambientales y sociales, junto con las económicas, en la toma de decisiones nos conduce al concepto de Responsabilidad Social Empresarial, definida ésta como la integración

⁴⁹¹ Guadamillas Gómez, Fátima, “La responsabilidad social de la empresa y la gestión de la innovación: una perspectiva estratégica”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 302, 2008, pág. 153. Sajardo Moreno distingue entre la dimensión interna y la dimensión externa de la vertiente ambiental de la responsabilidad social. La dimensión interna hace referencia al respeto al medio ambiente en el desarrollo de la actividad propia de la empresa, como consecuencia en la preocupación para los grupos de interés de la propia empresa por la conservación del medio ambiente. Por su parte, la dimensión externa se refiere al fomento de los programas ambientales de la empresa para mejorar el nivel de vida de los grupos de interés cercanos al emplazamiento físico de la empresa, Sajardo Moreno, Antonia (Dir.), *La responsabilidad social interna de las empresas en España*, Tirant lo Banch, Valencia, 2009, pág. 35.

⁴⁹² Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*, *op. cit.*, págs. 297-298.

⁴⁹³ Fernández Amor, José Antonio, “Relaciones entre el poder financiero y la responsabilidad social en materia de medioambiente”, en Fernández Amor, José Antonio y Gala Durán, Carolina (Coords.), *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 250-251.

⁴⁹⁴ Martínez Alier, Joan y Roca Jusmet, Jordi, *Economía Ecológica y Política Ambiental*, *op.cit.*, pág. 284.

voluntaria por parte de las organizaciones de las consideraciones sociales y ambientales en su toma de decisiones y de rendir cuentas por los impactos de dichas decisiones⁴⁹⁵, lo que, como ha concluido Guadamillas Gómez, supone “dar un paso adelante en la concepción de la empresa, de su función en la sociedad y en la búsqueda de la competitividad, basada en la integración de la innovación y la RSE como aspectos básicos de la estrategia”⁴⁹⁶. Ya no es suficiente que la empresa, desde su enfoque tradicional, se centre en la maximización de sus beneficios ni, desde el punto de vista legal, se limite al

⁴⁹⁵ “La mayoría de las definiciones de la responsabilidad social de las empresas entienden este concepto como la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores”, Libro Verde de la Comisión de las Comunidades Europeas “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas”.

Por su parte, la Norma Internacional ISO 26000: 2010, Guía de responsabilidad social, define la responsabilidad social como la responsabilidad de una organización ante los impactos que sus decisiones y actividades ocasionan en la sociedad y el medio ambiente, mediante un comportamiento ético y transparente que:

- contribuya al desarrollo sostenible, incluyendo la salud y el bienestar de la sociedad;
- tome en consideración las expectativas de sus partes interesadas;
- cumpla con la legislación aplicable y sea coherente con la normativa internacional de comportamiento; y
- esté integrada en toda la organización y se lleve a la práctica en sus relaciones.

También consideramos oportuno hacer referencia a la definición de la AECA (AECA, *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*, Documento AECA nº 1, Madrid, diciembre 2003), la cual se basa en tres notas:

- La responsabilidad social corporativa es el compromiso voluntario de las empresas con el desarrollo de la sociedad y la preservación del medio ambiente, desde su composición social y un comportamiento responsable hacia las personas y grupos sociales con quienes se interactúa.
- La responsabilidad social corporativa centra su atención en la satisfacción de las necesidades de los grupos de interés a través de determinadas estrategias, cuyos resultados han de ser medidos, verificados y comunicados adecuadamente.
- La responsabilidad social corporativa va más allá del mero cumplimiento de la normativa legal establecida y de la obtención de resultados exclusivamente económicos a corto plazo. Supone un planteamiento de tipo estratégico que afecta a la toma de decisiones y a las operaciones de toda la organización, creando valor en el largo plazo y contribuyendo significativamente a la obtención de ventajas competitivas duraderas.

Finalmente, encontramos una definición legal en la Ley 15/2010, de 9 de diciembre, de responsabilidad social empresarial en Extremadura, conforme a la cual “se entiende por Responsabilidad Social Empresarial la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores”.

⁴⁹⁶ Guadamillas Gómez, Fátima, “La responsabilidad social de la empresa...”, *op. cit.*, pág. 169.

mero cumplimiento de las normas vigentes, sino que se les exige actuaciones que den lugar a un retorno positivo, corrigiendo las externalidades de su actividad, es decir, que se transformen en empresas responsables⁴⁹⁷. En definitiva, se trata de redefinir el papel de las empresas en la sociedad⁴⁹⁸, considerando una relación triangular compuesta por las relaciones entre la empresa y los trabajadores (aspecto laboral), las relaciones entre la empresa y la sociedad (aspecto social) y la relación entre la empresa y el medio ambiente (aspecto ambiental), que pone de manifiesto el carácter complejo de la responsabilidad social empresarial⁴⁹⁹ y el desdoblamiento de los objetivos del nuevo modelo empresarial: la maximización del beneficio de los accionistas y propiciar un modelo de crecimiento empresarial sostenible a largo plazo⁵⁰⁰. Ambos objetivos no son esencialmente contradictorios, sino el resultado de la conjunción de diferentes inquietudes que la Audiencia Provincial de Madrid ha

⁴⁹⁷ Ruza Sanmartín, Emilio, “Una visión de la responsabilidad social corporativa desde el ámbito del marketing: ¿truco o trato?”, en Fernández-Albor Baltar, Ángel (Dir.) y Pérez Carrillo, Elena. F. (Coord.), *Empresa Responsable y Crecimiento Sostenible: Aspectos Conceptuales, Societarios y Financieros*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 427-428. Por su parte, se define la empresa ambientalmente responsable como “aquella que considera todos los impactos ecológicos que genera el ejercicio de su actividad e intentar minimizarlos”, yendo más allá del mero cumplimiento de las regulaciones gubernamentales, pues, “globalmente, las empresas están considerando los beneficios que conlleva ser ambientalmente responsables, no sólo como compromiso con las futuras generaciones sino como mecanismo de generación de valor intrínseco y ventaja competitiva frente a empresas semejantes”, Sajardo Moreno, Antonia (Dir.), *La responsabilidad social interna de las empresas en España...*, *op.cit.*, pág. 62.

⁴⁹⁸ Como apuntan García Calvente y García Luque, no se trata de “filantropía”, sino de actuación conforme a la concienciación del papel de la empresa en la sociedad actual, García Calvente, Yolanda y García Luque, Elisa Isabel, “El derecho financiero y tributario ante la responsabilidad social de la empresa”, en Villar Ezcurra, Marta (Dir.), *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Volumen III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 2737-2738. De forma similar, Sánchez Huete aclara que la responsabilidad social “no es un buenismo simplista, ni un comportamiento compasivo. No es compasión religiosa –caridad–, ni compasión filosófica –filantropía–, ni tan siquiera compasión oficial –beneficencia–”, Sánchez Huete, Miguel Angel, “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, *Quincena Fiscal*, nº 7, 2010, pág. 16.

⁴⁹⁹ Fernández Amor, José Antonio, “Relaciones entre el poder financiero y la responsabilidad...”, *op.cit.*, pág. 249.

⁵⁰⁰ Fernández Daza, Eliseo, “Retos de la RSE: reputación, gestión y comunicación de la información”, *Técnica Contable*, nº 752, 2012, pág. 55.

identificado como una “nueva cultura de gestión empresarial”, el retorno de beneficios por vía indirecta y el aprovechamiento de beneficios fiscales⁵⁰¹.

El Libro Verde de la Comisión de las Comunidades Europeas “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas” recoge en su introducción que “la responsabilidad social de las empresas es, esencialmente, un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio”, pues, “aunque la responsabilidad principal de las empresas consiste en generar beneficios, pueden contribuir al mismo tiempo al logro de objetivos sociales y medioambientales, integrando la responsabilidad social como inversión estratégica en el núcleo de su estrategia empresarial, sus instrumentos de gestión y sus actividades”⁵⁰². En relación con el medio ambiente, se destaca la importancia que pueden tener las empresas para conseguir un desarrollo sostenible, especialmente teniendo en cuenta el efecto transfronterizo de los problemas ambientales, así como el Pacto Mundial lanzado por el Secretario

⁵⁰¹ Concretamente, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 11 de noviembre de 2011 analiza la compatibilidad de la donación realizada por una entidad para una dotación fundacional y el ánimo de lucro que se presumen en el contrato de sociedad, concluyendo de forma favorable en los siguientes términos:

“Se dice que el acuerdo resulta igualmente nulo por entrañar una conculcación del principio de beneficio recogido en el artículo 116 de Código de Comercio como nota configuradora de la sociedad mercantil. Según la tesis de la parte actora, habría que asumir que la decisión de efectuar una donación a una fundación para dotación fundacional vulnera la esencia del contrato de sociedad. Entendemos que no existe base, en abstracto, para formular tal juicio. Trátese de responsabilidad social empresarial como nueva cultura de gestión empresarial a la que alude la parte demanda, trátese de algo más prosaico como el retorno de beneficios por vía indirecta mediante la posibilidad de participación en determinados nichos de negocio o beneficios de orden fiscal, expresamente reconocida por la actora en interrogatorio de parte, resulta evidente que existen argumentos para huir de la categorización sobre la que descansa el alegato”.

Un completo análisis de esta Sentencia desde la perspectiva mercantil puede encontrarse en Amesti Mendizábal, Cristina, “Responsabilidad Social Empresarial. Comentario de la Sentencia núm. 321/2011 de 11 de noviembre de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 28)”, Revista de Derecho de Sociedades, nº 40, Enero – Junio 2013, págs. 335 y ss.

⁵⁰² Lo cual, como señala Fernández Amor, “conlleva modificar la filosofía empresarial hasta ahora vigente y que fundamenta su marco legal. Implica introducir algunos cambios en la idea de lucro que preside la institución. La empresa ha de seguir cumpliendo la función de ser productora de beneficios, pero teniendo en cuenta otros intereses diferentes a los de sus titulares patrimoniales para su obtención”, Fernández Amor, José Antonio, “Reflexiones sobre el fomento público de la responsabilidad social empresarial relacionada con el medio ambiente”, Nueva Fiscalidad, nº 6, 2008, pág. 21.

General de las Naciones Unidas con el objeto de que las empresas colaboren en la consecución de mejoras sociales y medioambientales a nivel mundial. Dicho Pacto Mundial define diez principios, divididos en cuatro áreas (Derechos Humanos, Estándares Laborales, Medio Ambiente y Anticorrupción), entre los que se establece que “las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente” (Principio 7), “las empresas deben fomentar las iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental” (Principio 8) y “las empresas deben favorecer el desarrollo y la difusión de las tecnologías respetuosas con el medio ambiente” (Principio 9)⁵⁰³.

Desde el punto de vista ambiental, Fernández Amor define la responsabilidad ambiental como “la asunción voluntaria por parte de la empresa de un comportamiento en el que toma en cuenta las consecuencias medioambientales que puede tener su proceso de producción, internalizando de forma voluntaria sus costes”⁵⁰⁴.

Por tanto, el elemento clave de la responsabilidad social empresarial es el de la voluntariedad de la empresa en la asunción de los compromisos sociales y ambientales⁵⁰⁵, yendo por tanto más allá del mero cumplimiento de las normas y

⁵⁰³ Véanse en la dirección web <http://www.un.org/es/globalcompact/principles.shtml> (último acceso: 3 de enero de 2013).

⁵⁰⁴ Fernández Amor, José Antonio, “Relaciones entre el poder financiero y la responsabilidad...”, *op. cit.*, pág. 252. En esta línea, se ha señalado que, centrándose la responsabilidad social empresarial ambiental en las relaciones de la empresa con el medio ambiente en que se desarrolla, “se trata de comprender que el éxito empresarial no depende únicamente de factores meramente monetarios sino que el impacto de la actividad empresarial puede tener consecuencias sobre el medio ambiente, que a largo plazo pueden redundar en pérdidas para la misma si su impacto negativo sobre el medio en el que se desenvuelve es suficientemente elevado”, Sajardo Moreno, Antonia (Dir.), *La responsabilidad social interna de las empresas en España...*, *op. cit.*, pág. 61.

⁵⁰⁵ Así se recoge en la Exposición de motivos Ley 15/2010, de 9 de diciembre, de responsabilidad social empresarial en Extremadura, al indicar que “tras la exposición de la definición de responsabilidad social empresarial, según el concepto acuñado internacionalmente donde la voluntariedad del proceder empresarial se erige en factor etiológico y nuclear, en la descripción de los elementos configuradores hemos esquivado, a propósito, la discusión, entendemos superada, sobre voluntariedad y obligatoriedad”.

Sin embargo, desde el punto de vista de la información contable, Moneva ha advertido que una limitación a la responsabilidad social empresarial se pueden encontrar en que “la protección del medio ambiente fuera de las exigencias legales, no es contemplada en la información financiera mientras no sea necesaria

siendo por ello, como afirma Villaverde Gómez, aceptable y conveniente “una presencia normativa mínima que opere como elemento alentador de estas conductas, sin llegar a configurarse como elemento regulador y definidor de cómo ha de ser –y sobre todo como ha de actuar– la empresa socialmente responsable”⁵⁰⁶. Así, siguiendo a García Calvente, “el desarrollo sostenible no es posible sin la asunción voluntaria por parte de las empresas de un papel activo en su consecución”⁵⁰⁷.

Trasladada esta cuestión a la dimensión ambiental, como apunta García Luque, “no se trata de que las empresas respeten los niveles máximos de contaminación, sino de que colaboren para conseguir constantemente una mayor protección del medio ambiente”, con la dificultad de que “ya no se trata de mejorar simplemente los sistemas de producción existentes (para captar y tratar la contaminación al final del proceso), sino de replantearlos desde la fase de diseño hasta la de consumo del producto”⁵⁰⁸. Esta asunción voluntaria, como nos indica Fernández Amor, refleja, por tanto, la diferenciación y complementariedad del Derecho y la responsabilidad social empresarial, por cuanto el primero se basa en la obligatoriedad de su cumplimiento y la segunda en la voluntariedad en la

para proteger el patrimonio o los resultados de la organización. Incluso una actuación proactiva puede ser considerada negativa desde el punto de vista del inversor, como una reducción de los beneficios distribuibles”, Moneva Abadía, José M., “Información sobre responsabilidad social corporativa: situación y tendencias”, *Revista Asturiana de Economía*, nº 34, 2005, pág. 49.

⁵⁰⁶ Villaverde Gómez, María Begoña, “Fomento público de la responsabilidad social corporativa: Fiscalidad”, en Pérez Carrillo, Elena F., *Gobierno corporativo y responsabilidad social de las empresas*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 366; Fernández Amor, José Antonio, “Reflexiones sobre el fomento público de la responsabilidad...”, *op. cit.*, págs. 21-22. Esta autora destaca tres notas caracterizadoras de la empresa socialmente responsable: (i) el cumplimiento estricto de las normas en sus actuaciones; (ii) la decisión voluntaria de contribuir a la mejora del entorno social; (iii) la permanencia de dicha voluntad contributiva, Villaverde Gómez, María Begoña, “¿Son responsables las empresas que ahorran en paraísos fiscales?”, en Fernández-Albor Baltar, Ángel (Dir.) y Pérez Carrillo, Elena. F. (Coord.), *Empresa Responsable y Crecimiento Sostenible: Aspectos Conceptuales, Societarios y Financieros*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 315.

⁵⁰⁷ García Calvente, Yolanda, “Fomento de la Inversión Socialmente Responsable a través de incentivos fiscales”, en Fernández Amor, José Antonio y Gala Durán, Carolina (Coords.), *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 114.

⁵⁰⁸ García Luque, Elisa I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y...*, *op. cit.*, pág. 221-222.

asunción por la empresa de unas preocupaciones ambientales que no se le imponían jurídicamente, actuando de forma complementaria en el sentido de que el Derecho establece las obligaciones que se han de cumplir y la responsabilidad social contribuye a ir más allá de lo establecido jurídicamente, permitiendo alcanzar unos objetivos ambientales que exceden los exigidos legalmente. De esta forma, el papel de la Administración pública se centraría en “reconducir la libertad de la empresa hacia la consecución de fines más allá de la estricta obtención de beneficios, asumiéndolos de forma voluntaria y complementado la actuación pública”⁵⁰⁹.

Desde la perspectiva del Derecho Tributario, García Calvente distingue dos funciones de esta rama del Derecho en relación con la Responsabilidad Social Empresarial⁵¹⁰, si bien podemos considerar ambas interrelacionadas:

- La utilización de los instrumentos tributarios como incentivo a la responsabilidad social empresarial: desde esta perspectiva, la Responsabilidad Social Empresarial debe fomentarse a través de incentivos fiscales, si bien advierte de la necesidad de extremar la cautela en su establecimiento para no incentivar actuaciones más próximas al marketing que a la concienciación de la responsabilidad de la empresa en el bienestar

⁵⁰⁹ Fernández Amor, José Antonio, “Relaciones entre el poder financiero y la responsabilidad...”, *op. cit.*, págs. 254-255 y 257.

⁵¹⁰ García Calvente, Yolanda, “El Derecho Financiero y Tributario ante la Responsabilidad Social de la Empresa”, en Fernández Amor, José Antonio y Gala Durán, Carolina (Coords.), *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 33-34. Véase también García Calvente, Yolanda, “Fomento de la Inversión Socialmente Responsable a través de incentivos fiscales”, *op. cit.*, págs. 125-126. Esta autora describe un tercer aspecto, la cuestión fiscal como objeto de la responsabilidad social empresarial, dado que “una empresa socialmente responsable debe ser también una empresa fiscalmente responsable”, lo que exigiría el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias de carácter fiscal de todos los países en que ejerce su actividad, incrementar la transparencia en sus prácticas de planificación fiscal, evitar la utilización de paraísos fiscales, así como los complejos entramados a nivel mundial para aprovechar las diferencias de los sistemas tributarios nacionales y los vacíos legales en los convenios internacionales, pues, aun cuando estas fórmulas de optimización fiscal puedan hacerse dentro de la legalidad, pueden ser prácticas de dudosa ética, García Calvente, Yolanda, “El Derecho Financiero y Tributario ante la Responsabilidad Social de la Empresa”, en Fernández Amor, José Antonio y Gala Durán, Carolina (Coords.), *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 39-41.

social. Para ello, destaca la necesidad de partir de un concepto claro y fundamentado de Responsabilidad Social Empresarial y, sobre todo, arbitrar mecanismos de control eficaces⁵¹¹.

- La incidencia de la responsabilidad social empresarial en la disminución del gasto público: así, frene al temor de que los incentivos fiscales dirigidos a promover la Responsabilidad Social Empresarial puedan acarrear un coste financiero importante, cabe destacar que tales medidas permiten prevenir gastos públicos socialmente improductivos, lo que al final, a juicio de esta autora, arrojaría un resultado global positivo. De esta forma, se atribuyen al contribuyente ciertas funciones preventivas, permitiendo evitar la dotación de importantes partidas presupuestaria de gastos públicos que podrían conllevar un incremento desproporcionado de la presión fiscal⁵¹².

Pues bien, en este marco, la responsabilidad social empresarial es un “complemento útil al objetivo principal que ya persigue el ordenamiento jurídico mediante sus normas y que se identifica con el desarrollo sostenible y efectividad del derecho ciudadano a la protección del medio ambiente”⁵¹³ y el Derecho Tributario, siguiendo a García Luque⁵¹⁴, puede intervenir aportando los

⁵¹¹ García Calvente, Yolanda, “El Derecho Financiero y Tributario ante la Responsabilidad Social de la Empresa”, *op. cit.*, pág. 37. Un ejemplo lo encontramos en la normativa navarra y, en concreto, en la Ley Foral 18/2013, de 29 de mayo, reguladora de los incentivos fiscales aplicables a los proyectos socialmente comprometidos, que tiene por objeto apoyar fiscalmente los proyectos que desarrollen actividades en materia de servicios sociales, cooperación al desarrollo e igualdad, cumpliendo determinados requisitos de eficacia, de eficiencia y de transparencia. El incentivo fiscal se concreta para las personas físicas en una deducción en la cuota del 40% de las cantidades donadas o satisfechas en virtud de convenios de colaboración a entidades sin ánimo de lucro que desarrollen proyectos que hayan obtenido el sello de “proyecto socialmente responsable”. En el caso de personas jurídicas, las referidas donaciones y cantidades tendrán la consideración de partida deducible para la determinación de la base imponible y, además, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 20%, en ambos casos con determinados límites.

⁵¹² García Calvente, Yolanda, “El Derecho Financiero y Tributario ante la Responsabilidad Social de la Empresa”, *op. cit.*, págs. 37 y 39.

⁵¹³ Fernández Amor, José Antonio, “Reflexiones sobre el fomento público de la responsabilidad...”, *op. cit.*, pág. 30.

⁵¹⁴ García Luque, Elisa I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y...*, *op. cit.*, págs. 186 y 214.

instrumentos que posibiliten la promoción directa e indirecta de los nuevos modelos de empresa:

- Articulando exenciones y beneficios fiscales para los nuevos modelos de producción, es decir, incentivando las buenas prácticas. Para Fernández Amor, esta alternativa, materializada, por ejemplo, en las deducciones por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades, es un buen ejemplo de la relación entre el Derecho y la responsabilidad social empresarial, fomentando mediante beneficios fiscales aquellas actividades que van más allá del mero cumplimiento del ordenamiento, pero no premiando el mero cumplimiento de las obligaciones legales⁵¹⁵.
- Desalentando las conductas contrarias a la responsabilidad social empresarial, las políticas socialmente insostenibles, mediante la creación de nuevos impuestos extrafiscales, de forma similar a como se han creado impuestos para desincentivar modos de producción ambientalmente insostenibles. A juicio de Fernández Amor, esta alternativa presenta limitaciones, por cuanto puede verse como una autorización para utilizar de forma intensiva el entorno y no se trata de un comportamiento voluntario, sino inducido mediante un instrumento de desincentivo económico⁵¹⁶.

⁵¹⁵ Fernández Amor, José Antonio, “Relaciones entre el poder financiero y la responsabilidad...”, *op. cit.*, pág. 259. Grau Ruiz y Martín Fernández distinguen tres aspectos de los beneficios fiscales como medias de fomento de carácter extrafiscal en el marco de la responsabilidad social: (i) son medios “positivos”, en la medida en que otorgan un beneficio al particular; (ii) son medios de “fomento económico”, al ser evaluable económicamente el beneficio; y (iii) son medios de “fomento indirecto”, puesto que no suponen un desembolso efectivo de dinero público hacia los beneficiarios, Grau Ruiz, María Amparo y Martín Fernández, Javier, “La dimensión pública de la responsabilidad social (II): promoción de la responsabilidad social mediante mecanismos fiscales y responsabilidad social de la administración tributaria”, en Sánchez-Urán Azaña, Yolanda (Dir.), *Responsabilidad social de las organizaciones: Una perspectiva jurídica en el marco de la economía sostenible en la Unión Europea*, Grupo 5, Madrid, 2013, pág. 230.

⁵¹⁶ Fernández Amor, José Antonio, “Relaciones entre el poder financiero y la responsabilidad...”, *op. cit.*, págs. 258-259. En el mismo sentido, Patón García, Gemma, “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental...”, *op. cit.*, pág. 286. Esta segunda alternativa es analizada por Jover Lorente, José Manuel, “La responsabilidad social corporativa como fin ultrafiscal subyacente del Impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito”, *Impuestos*, nº 19-20, octubre de 2012.

Por ello, aun cuando ambas alternativas podrían combinarse mediante el establecimiento de beneficios fiscales para los comportamientos que fueran más allá de las exigencias establecidas en la normativa ambiental y un sistema de tributación ecológica de carácter preventivo que disuada las conductas empresariales que generen riesgos o daños ambientales⁵¹⁷, la primera de las alternativas enunciadas, los incentivos fiscales, puede ser un instrumento fiscal más adecuado para promover (“alentar”)⁵¹⁸ los comportamientos ambientalmente más correctos⁵¹⁹, al igual que en otras áreas (formación, integración social de minusválidos, conciliación familiar, protección del patrimonio histórico, etc.)⁵²⁰, si bien García Luque, desde un punto de vista

⁵¹⁷ Patón García, Gemma, “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental:...”, *op. cit.*, págs. 285-286.

⁵¹⁸ Para García Luque las técnicas jurídico-tributarias dirigidas (gravámenes y beneficios fiscales) a estimular comportamientos positivos con el desarrollo sostenible pueden resultar sumamente interesantes, señalando que “en la delimitación más exacta de su configuración podemos decir que se diferencia de las subvenciones en que aquellos pertenecen al sector de los ingresos públicos, y, entre sí, en que mientras que los gravámenes ambientales incrementan la carga fiscal al ciudadano socialmente irresponsable con el objeto de *desalentar* sus «malas prácticas», los beneficios fiscales suponen una minoración en la carga tributaria con el objeto de *alentar* las prácticas respetuosas con el medio ambiente y las personas”, García Luque, Elisa I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y...*, *op. cit.*, págs. 216.

⁵¹⁹ Las razones para introducir buenas políticas ambientales en las empresas pueden ser variadas, destacando Díez Velayos los efectos positivos de la “buena reputación ecológica”, proporcionando ventajas competitivas y ahorros por la adopción de políticas ambientales estrictas, Díez Velayos, M^a Rosa, “Los impuestos ecológicos del siglo XXI” (2000), en Jaquenod de Zsögön, Silvia, *Misceláneas de Derecho Ambiental*, Dykinson, Madrid, 2005, pág. 110. No obstante, García Calvente y García Luque advierten de que, debiendo fomentarse la responsabilidad social empresarial a través de incentivos fiscales, “debe extremarse la cautela a la hora de establecerlos para no incentivar actuaciones más próximas al marketing que a la concienciación de la responsabilidad de la empresa en el bienestar social. Para ello, es necesario partir de un concepto claro y fundamentado de RSE y, sobre todo, arbitrar mecanismos de control eficaces”, García Calvente, Yolanda y García Luque, Elisa Isabel, “El derecho financiero y tributario ante la responsabilidad social de la empresa”, *op. cit.*, pág. 2747.

⁵²⁰ “Estas acciones no tienen por qué verse limitadas a la materia medioambiental – hoy por hoy la vertiente más desarrollada–, sino que, tal y como hemos intentado señalar, el Derecho Financiero y Tributario puede, tanto en la vertiente de ingreso como de gasto público, desempeñar legítimamente un papel incentivador de políticas empresariales socialmente responsables implicadas en otros factores, como la incorporación al empleo de trabajadores con dificultades de inserción (mayores, jóvenes, personas con discapacidad, mujeres a través de diversas fórmulas de reducción de coste fiscal de la contratación o de bonificación fiscal de las mismas), el fomento del empleo (reducción de la alta fiscalidad del empleo) y de su calidad (formación y capacitación profesional, medidas de implantación de nuevas tecnologías), de conciliación de la vida laboral y familiar (flexijornadas, teletrabajo, guarderías en centros de trabajo, vales, guardería, etc.), políticas de igualdad o tantas otras alternativas”, Villaverde Gómez, María Begoña, “La responsabilidad social de la empresa. Un examen desde el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 7, 2011 (versión electrónica), págs. 21-22

integral de la responsabilidad social, plantea la posibilidad de articular políticas fiscales de promoción, por medio de beneficios fiscales, cuyo ámbito subjetivo quede reducido exclusivamente a los sujetos pasivos que contribuyan a la consecución de la triple dimensión característica de la responsabilidad social empresarial⁵²¹.

La articulación de la promoción de la responsabilidad social empresarial por medio de beneficios fiscales, opción que ha de instrumentarse con la debida reflexión y cautela⁵²², parte de la asunción de que el gasto fiscal derivado de dichos incentivos se compensa con los gastos públicos que se evitan gracias a las actuaciones de las empresas, arrojando un resultado global positivo⁵²³ y entronca con la admisión de las finalidades extrafiscales de los tributos, lo que convierte a la fiscalidad en un instrumento útil para el fomento de las conductas

⁵²¹ Aclarando que “no estamos hablando de los incentivos fiscales destinados a la creación de empleo, a la protección del medio ambiente o a los incentivos fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre o del mecenazgo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre en donde se consideran deducibles fiscalmente las cantidades empleadas por las empresas en la realización de actividades de tipo social, educativo, cultural o las donaciones y donativos que coyunturalmente pueda realizar una empresa o una entidad sin fines lucrativos”, García Luque, Elisa I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y...*, *op. cit.*, pág. 219

Un ejemplo lo encontramos en la Ley 15/2010, de 9 de diciembre, de responsabilidad social empresarial en Extremadura, cuyo artículo 12 establece que la normativa autonómica reguladora de los tributos propios establecerá beneficios fiscales para las empresas declaradas “Empresa socialmente responsable de la Comunidad Autónoma de Extremadura”.

⁵²² Si perjuicio de considerar que los incentivos fiscales son el instrumento más eficaz para fomentar la responsabilidad social empresarial, Ruiz Garijo advierte que “sea como fuere, creemos que los incentivos fiscales a favor de la RSE deben adoptarse después de una reflexión seria e integral que permita tener claros los límites y la finalidad perseguida y que, además, no pierda de vista cuáles son los principios sobre los que se asienta nuestro sistema fiscal. En este sentido, conviene extremar la cautela en cómo se ha generalizado la idea de que las empresas entienden la RSE como un premio por «un buen comportamiento», opinión que no podemos compartir. La fiscalidad no tiene como objetivo premiar ni castigar. Sus funciones son otras y poco tienen que ver con recompensas. Tampoco la RSE debe suponer el cumplimiento de las obligaciones a las que legalmente está sometida una empresa. La RSE es voluntaria y es un plus o un añadido a las obligaciones legales de una empresa. Así, no se puede afirmar que sea socialmente responsable una empresa por el hecho de respetar los derechos laborales de sus trabajadores”, Ruiz Garijo, Mercedes, “Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?”, *GEZKI*, nº 7, 2011, pág. 39.

⁵²³ García Calvente, Yolanda y García Luque, Elisa Isabel, “El derecho financiero y tributario ante la responsabilidad social de la empresa”, *op. cit.*, págs. 2747-2748; Villaverde Gómez, María Begoña, “Fomento público de la responsabilidad social...”, *op. cit.*, pág. 370.

socialmente responsables de los obligados tributarios⁵²⁴. Guadamillas Gómez señala que, entre los factores que los directivos deben considerar para decidir sobre la asunción de un determinado nivel de responsabilidad social superior a lo que supone el estricto cumplimiento de las leyes, estará el posible aprovechamiento de ventajas fiscales, como las ayudas a la inversión en innovación⁵²⁵, si bien algunos estudios, pese a constatar la importancia de los incentivos fiscales ambientales para el crecimiento económico, han mostrado un desconocimiento por parte de las empresas de estas ventajas e incluso la falta de participación de los departamentos fiscales en la determinación de metas y objetivos en materia de sostenibilidad⁵²⁶.

El Informe de la Subcomisión del Congreso para potenciar y promover la responsabilidad social de las empresas, aprobado por unanimidad por la Comisión de Trabajo y Asuntos Sociales en su reunión del día 27 de junio de 2006⁵²⁷, apunta en esta línea al señalar que, en el papel de facilitadores, “los poderes pueden estimular la implicación de actores clave en la agenda de la RSE”, destacando que “pueden estimular mercados pro-RSE a través del establecimiento de incentivos fiscales”. Concretamente, el Informe recoge los planteamientos orientados al fomento de actuaciones de responsabilidad social de las empresas mediante medidas fiscales favorables, lo que “implicaría que si esas empresas actúan debidamente suponen un menor coste para el Estado, y el

⁵²⁴ Villaverde Gómez, María Begoña, “Fomento público de la responsabilidad social...”, *op. cit.*, pág. 368.

⁵²⁵ Aclara que estos factores coinciden básicamente con los que afectan al resto de decisiones estratégicas de las empresas, entre los que se incluirían beneficiar a los grupos de interés y la mejora de su reputación como empresa innovadora en el mercado y socialmente responsable, Guadamillas Gómez, Fátima, “La responsabilidad social de la empresa...”, *op. cit.*, págs. 159-160.

⁵²⁶ Gil Pecharromán, Xavier, “La reputación corporativa anima las conductas ‘verdes’”, *El Economista*, lunes 17 de octubre de 2011, pág. 13. En dicho artículo se indica que “al ser preguntados en la citada encuesta sobre si las empresas a las que representaban los expertos fiscalistas toman o no en consideración los créditos o incentivos fiscales ambientales a la hora de invertir en un nuevo país, un 71 por ciento de los consultados indicó que no. Además, un 42 por ciento de los encuestados en este trabajo señaló que su departamento fiscal no participa en la determinación de las metas y objetivos de la empresa cuando se trata de asuntos referidos a la sostenibilidad”.

⁵²⁷ Publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* (Congreso) de 4 de agosto de 2006.

Estado debería, de alguna manera, tenerlo en cuenta”. Por ello, se indica que el Gobierno “debe estimular a las empresas que hacen un mayor esfuerzo para generar nuevas ideas, que tienen buenas prácticas, con incentivos fiscales o con alguna fórmula compensatoria”, si bien se recomienda la máxima prudencia para evitar que los incentivos económicos distorsionen el mercado y la competencia, produciendo efecto indeseados. El referido Informe identifica algunas recomendaciones de carácter fiscal, de las que se pueden destacar las referentes a la promoción de reducciones fiscales para los inversores que inviertan en fondos específicamente destinados a financiar actividades económicas beneficiosas para el medio ambiente⁵²⁸ y a la promoción de un marco fiscal favorable para las empresas⁵²⁹.

Como hemos señalado anteriormente, Fernández Amor considera que la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente regulada en el artículo 39 del TRLIS, que está condicionada a la mejora de las exigencias establecidas en la normativa ambiental, es un ejemplo de la utilización de los incentivos ambientales como instrumento de intervención en el marco de la responsabilidad social empresarial, pues “se trata de fomentar mediante los beneficios fiscales actividades que van más allá del mero cumplimiento de la ley complementado así la política pública”, si bien advierte que pueden surgir dudas en relación con esta opción, especialmente, sobre por cuánto tiempo y con qué extensión por sectores empresariales debería hacerse efectiva la política

⁵²⁸ Constatada la existencia de actividades como la agricultura ecológica, las energías renovables, la bioconstrucción o las biotecnologías, rentables desde un punto de vista financiero, además de ambiental y socialmente, se recomienda la utilización de las reducciones fiscales como mecanismo de fomento de estas inversiones a través de fondos de inversión específicos (Recomendación 21).

⁵²⁹ El objetivo es que las empresas que incorporen a su gestión criterios de responsabilidad social empresarial e informen sobre ellos en base a indicadores tanto ambientales como sociales (más allá de los requisitos legales) y acrediten su realización, puedan beneficiarse de un tratamiento fiscal más favorable. Con esta finalidad, se recomienda introducir una mayor claridad en el artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que permita “unificar criterios sobre las deducciones previstas, en el impuesto de sociedades o en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, para los pagos en especie de las empresas dedicadas a cooperación, de manera que tengan un tratamiento fiscal igual de beneficioso que los donativos en dinero” (Recomendación 23).

de incentivos fiscales. En todo caso, considera que esta fórmula es más útil que el establecimiento de impuestos sobre las actividades contaminantes, que tienen un carácter indemnizatorio y por tanto no tiene por qué llegar a reducir el daño ambiental, llegando a la conclusión de que “ha de fomentarse la RSE en materia de medioambiente no tanto como un fin en sí mismo pues no puede dejar de ser un complemento, sino como la consecuencia posible de la política de fomento realizada hasta el momento dentro del marco jurídico vigente”⁵³⁰, eso sí, siempre que se justifique adecuadamente, debiendo exigirse para evitar que “no se conviertan en un mecanismo de transferencia ordinaria de fondos desde el sector público al empresarial y que tengan objetivos concretos”⁵³¹. En el mismo sentido, Patón García señala que “las deducciones fiscales medioambientales que se establezcan en impuestos recaudatorios, como los analizados en el IS, tienen una finalidad más ambiciosa, encaminando a acciones acordes a la RSE, pero que deben utilizarse por las políticas públicas con la necesaria cautela, no sólo en razón de su adecuación y proporcionalidad a los beneficios medioambientales perseguidos, sino también por la excepcionalidad con que se establecen para la aplicación del principio «quien contamina paga» que puede desvirtuar el sentido del mismo como se ha dicho anteriormente, y con ello la función recaudatoria de un impuesto pilar del sistema tributario como el IS”⁵³².

En consecuencia, el análisis que hagamos de los distintos instrumentos que ofrece el Impuesto sobre Sociedades, en ejecución de su función extrafiscal, deberemos tener en cuenta el papel que puedan desempeñar en la integración estratégica de la responsabilidad social empresarial en la toma de decisiones empresariales, pues la empresa, además de cumplir su finalidad de obtener beneficios para sus socios, puede participar de forma activa para mejorar social

⁵³⁰ Fernández Amor, José Antonio, “Reflexiones sobre el fomento público de la responsabilidad...”, *op. cit.*, págs. 41-44.

⁵³¹ Fernández Amor, José Antonio, “Relaciones entre el poder financiero y la responsabilidad...”, *op. cit.*, págs. 260-261.

⁵³² Patón García, Gemma, “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental:...”, *op. cit.*, pág. 295.

y ambientalmente aquellas áreas que caen bajo su esfera de influencia. Como ha señalado Villaverde Gómez, las medidas de derecho positivo ponen de relieve la “tangibilidad” de la responsabilidad social, en el sentido de que no se debe tratar de una mera fórmula para mejorar la imagen y obtener mayores beneficios, sino que “puede y debe ser cosa de todos los niveles empresariales y para todos, y así debe ser percibida por los distintos actores implicados”⁵³³.

En este sentido, la definición que realizan algunos penalistas del medio ambiente como un “bien jurídico colectivo de nuevo cuño”⁵³⁴, es extensible al ámbito tributario, en el entendimiento que la inclusión de su protección en las normas tributarias y, particularmente, en la “ambientalización” de los beneficios fiscales refleja la evolución del valor ambiental en la sociedad⁵³⁵ y constituye una medida de reforzar y consolidar una conciencia colectiva en torno a la necesidad de proteger este bien jurídico⁵³⁶, la intensificación de la conciencia ambiental⁵³⁷, siempre y cuando, eso sí, tengan un objetivo realmente ambiental y no la mera reducción de la carga fiscal⁵³⁸.

⁵³³ Villaverde Gómez, María Begoña, “La responsabilidad social de la empresa...”, *op. cit.*, pág. 22.

⁵³⁴ “El mandato que contiene el artículo 45.3 CE puede reforzar la función simbólica que desempeña el Derecho Penal cara a la consolidación de una conciencia colectiva en torno a la necesidad de proteger bienes jurídicos colectivos de nuevo cuño – como el medio ambiente”, Prats Canut, José Miguel, “Análisis de algunos aspectos problemáticos de la protección penal del medio ambiente”, en Secretaría General del Medio Ambiente, *La protección penal del medio ambiente, en Jornadas sobre la protección penal del medio ambiente, Madrid 20 – 21 de octubre de 1990*, CODA – AEDENAT, Agencia de Medio Ambiente, 1991, pág. 52.

⁵³⁵ Como señala Fernández Amor, las características de un ordenamiento jurídico están estrechamente relacionadas con el conjunto de valores sociales de cada momento, los cuales se recogen en los principios jurídicos que fundamentan el conjunto normativo vigente, de forma tal que la evolución que se produzca de dichos valores sociales puede influir en los referidos principios jurídicos y, en consecuencia, en los márgenes de actuación que puede tener el Estado para ejercer su poder tributario, Fernández Amor, José Antonio, “Reflexiones en torno a los principios jurídico tributarios: ¿se han de reforzar, se han de cambiar o se ha de renunciar a su aplicación?”, en García-Herrera Blanco, Cristina, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española”. Justicia en el Diseño del Sistema Tributario Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 10/2012, pág. 77.

⁵³⁶ Jaquenod de Zsögön, Silvia, *Introducción al Derecho Ambiental, op. cit.*, págs. 111-112.

⁵³⁷ Precisamente, dado que las ventajas de la protección fiscal del medio ambiente tienden de algún modo a la intensificación de la conciencia ambiental, quedaría justificada esta fórmula de protección ambiental, Prada García, Aurelio, “Aspectos filosóficos de la problemática ambiental”, en Yábar Sterling,

Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 26.

⁵³⁸ En relación con la introducción de tributos ambientales, Pérez Arraiz advierte de la utilización en muchas ocasiones de argumentos medioambientales para la consecución de objetivos que no tienen nada que ver con el medio ambiente y, particularmente, en el ámbito tributario, mediante “medidas medioambientales con finalidad fiscal”, con la expectativa de que la resistencia del contribuyente a tributos de alguna manera relacionados con el medio ambiente sea menor que respecto a otros tributos, Pérez Arraiz, Javier, “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, *op. cit.*, págs. 701-702.

3. INCENTIVOS A LAS INVERSIONES AMBIENTALES EN LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Habiendo concluido en los capítulos anteriores de este trabajo que el Impuesto sobre Sociedades no puede categorizarse como un tributo extrafiscal ambiental, hemos de pasar a analizar las posibilidades que ofrece este impuesto para incorporar elementos medioambientales, entendiendo por tales “aquellos parámetros tributarios que, en el seno de un gravamen con un objeto imponible tradicional, caso de nuestro Impuesto sobre Sociedades centrado en la “renta” (art. 4 TRLIS), favorecen actividades de valor añadido ecológico”. Dada la amplitud de la cuestión, nos centraremos en aquellos variables que inciden sobre las inversiones medioambientales y, con la finalidad de favorecer la política medioambiental, atenúan la aplicación de los principios de capacidad económica y de neutralidad⁵³⁹.

A este respecto, cabe destacar la posibilidad de utilizar la variable ambiental como técnica de control para la concesión de un beneficio fiscal a las empresas, de forma que se coordinen adecuadamente las políticas de gasto público y las políticas ambientales⁵⁴⁰. Buen ejemplo de ello es la regulación de la concesión del régimen especial para entidades navieras en función del tonelaje, regulado en el capítulo XVII del título VII del TRLIS, para la que, conforme a lo dispuesto en el artículo 128 del TRLIS, se tendrá en cuenta la existencia de una contribución

⁵³⁹ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 5.

⁵⁴⁰ González Sánchez pone como ejemplo los cuestionables efectos medioambientales de las ayudas para el abandono y arranque de determinadas de determinadas plantaciones (Disposición adicional Tercera del TRLIS). A juicio de este autor, “en el caso de arranque de plantaciones podría combinarse el tema de los excesos de producción con el mantenimiento del medio ambiente”, ya que, como indica, “una cosa es dejar improductiva ciertas especie arbóreas, lo que se puede lograr a través de procedimientos técnicos, y otra muy diferente es eliminar plantas que en alguna medida sirven para mantener o mejorar el medio ambiente, mientras no sean sustituidas por otras mejores”. Y es que, como continúa señalando, “en la actualidad la necesidad de plantar árboles es tal, que no se puede incentivar su destrucción o desaparición sin tener en cuenta y ponderar adecuadamente otros fines como son los de protección del suelo, de especies de animales, de regeneración ambiental, etc.”, lo que exige la adecuada coordinación de las políticas ambientales con las políticas comunitarias, González Sánchez, Manuel, *Tributación de las ayudas comunitarias*, *op. cit.*, págs. 171-172.

efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo, entre otras materias, a la prevención de la contaminación del medio ambiente.

3.1 La incidencia de los aspectos ambientales en el resultado contable

Conforme al artículo 4.1 del TRLIS, “constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo”⁵⁴¹. Como ha señalado Palao Taboada, este precepto alude al objeto del Impuesto sobre Sociedades, la renta, pero para su definición ha de acudir al artículo 10.1 del TRLIS⁵⁴², según el cual “la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada en la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”⁵⁴³.

Por lo que se refiere al método de estimación directa, que por ser el que generalmente se utiliza es el que aquí nos interesa, el apartado 3 del artículo 10 dispone que “la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes

⁵⁴¹ Por lo que se ha afirmado que la LIS parte de una concepción “unitaria” del hecho imponible, adoptando un carácter sintético frente al analítico de la Ley 61/1978, Ibáñez Casado, Julián, “Análisis de la reforma del Impuesto sobre Sociedades”, Anales de Estudios Económicos y Empresariales, nº 11, 1996, pág. 259.

⁵⁴² Palao Taboada, Carlos, “Comentarios al Título I de la Ley del impuesto sobre Sociedades (LIS). Naturaleza y ámbito de aplicación”, en Rubio Guerrero, Juan José (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 61.

⁵⁴³ Definición que ha sido calificada de “vaga” por parte de Chico de la Cámara, Pablo, “Base imponible (I): aspectos generales”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2ª Edición, 2010, pág. 101. Por otra parte, como reflejó el informe de la OCDE “Taxing profits in a global economy” (1991), desde el ámbito económico se han realizado propuestas, ante la dificultad para medir los verdaderos beneficios económicos en el marco de un impuesto convencional sobre la renta empresarial, para recaudar el impuesto sobre el cash-flow neto de la sociedad, Instituto de Estudios Económicos, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 35

relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas⁵⁴⁴.

A este respecto, deberá prestarse especial a los criterios contables establecidos por el ICAC, ya que tendrán una importante incidencia para la valoración de los elementos ambientales insertos en el Impuesto sobre Sociedades⁵⁴⁵, los cuales tendrán plena eficacia fiscal en tanto que no se establezca lo contrario por alguna de las normas del TRLIS.

Sin perjuicio de que en la actualidad la base imponible se determine a partir del resultado contable, cabría plantearse la posibilidad de definirla desde la perspectiva ambiental, atendiendo al impacto medioambiental de la actividad de la empresa. Así, Carbajo Vasco, describiendo un posible nuevo modelo tributario, plantea la creación de un nuevo modelo de contabilidad a partir del cual la actividad de cada empresa se gravaría en función de su modelo productivo, atendiendo a los recursos que detrae del medio ambiente, a su consumo de energía y al grado de eficiencia en el aprovechamiento de dicha energía⁵⁴⁶. Estamos lejos de tal modelo, si bien los elementos ambientales, como veremos a continuación, han comenzado a integrarse en la contabilidad financiera y, por tanto, se entrevén algunos avances en dicha dirección.

⁵⁴⁴ Por tanto, podemos observar que la normativa fiscal renuncia, con carácter general, a establecer reglas para el cálculo de la renta que será objeto de gravamen, remitiéndose a estos efectos a la normativa contable, sin perjuicio de las correcciones que se puedan establecer en el propio TRLIS, de forma que el resultado contable del que se parte para determinar la base imponible será el recogido en la cuenta de pérdidas y ganancias. En este sentido, el Tribunal Supremo ha señalado que, a la vista del artículo 10.3 del TRLIS, “se establece la contabilidad como técnica de medición de la renta, si bien bajo la posibilidad de correcciones al resultado que la misma determine en los casos señalados por la ley, de tal forma que la base imponible se ha definido como el resultado contable más/menos los ajustes establecidos en la Ley del Impuesto, menos las bases imponibles de ejercicios anteriores que se compensen” (Sentencia de 29 de septiembre de 2011).

⁵⁴⁵ En el mismo sentido, Bilbao Estrada, Iñaki y Mateos Ansótegui, Ana Isabel, “El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 285, 2006, pág. 110.

⁵⁴⁶ Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *Crónica Tributaria*, nº 142, 2012, pág. 42.

En efecto, la normativa contable ha ido siguiendo una paulatina evolución al objeto de incorporar a la cuentas anuales y demás documentos contables aquella información significativa de carácter ambiental⁵⁴⁷, al existir una creciente demanda de información sobre la repercusión financiera que pueden tener las cuestiones ambientales por parte de diferentes colectivos, como son los inversores, trabajadores, clientes y administraciones públicas⁵⁴⁸, pero cuya utilización fundamental se realizará por la dirección de la empresa, como apoyo en la toma de decisiones en las que el aspecto ambiental tenga un carácter relevante⁵⁴⁹. Por tanto, la contabilidad ofrece la posibilidad de informar, desde un punto de vista económico y con base en el modelo contable tradicional, sobre los aspectos financieros de las actuaciones medioambientales de las empresas⁵⁵⁰ y la

⁵⁴⁷ La incorporación de parámetros contables que permitieran cuantificar el factor medioambiental se realizó inicialmente a través de la contabilidad de gestión ambiental, la cual, según indica la AECA, “deberá registrar y valorar lo que hasta ahora han constituido externalidades de la empresa, sin ninguna repercusión en los márgenes y resultados de la misma, en la medida que los hasta ahora considerados costes sociales se vayan convirtiendo en costes privados”, Villaamil Serrano, Armando y Maties García, Joan, *Política Económica del Medio Ambiente...*, op. cit., pág. 221; AECA, *Principios de contabilidad de gestión. Contabilidad de gestión medioambiental*, Madrid, 1996, pág. 41.

⁵⁴⁸ Así se pone de manifiesto en el Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2002, pág. 161.

En la etapa temprana de incorporación de los aspectos ambientales en la información financiera, Larrinaga González se planteaba si dicha incorporación era consecuencia de un cambio de actitud hacia la sostenibilidad o, por el contrario, un mecanismo utilizado por los sujetos contables para “capturar” la discusión en términos seguros y manejables para los mismos, Larrinaga González, Carlos, “¿Es la contabilidad medioambiental un paso hacia la sostenibilidad o un escudo contra el cambio? El caso del sector eléctrico español”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVIII, nº 101, julio-septiembre 1999, pág. 646.

⁵⁴⁹ Llena Macarulla, Fernando, “El papel de la contabilidad en la gestión medioambiental de la empresa: propuestas y evidencia empírica”, *Revista de Contabilidad y Dirección*, nº 7, 2008, pág. 104.

⁵⁵⁰ Fernández Cuesta, Carmen, Larrinaga González, Carlos y Moneva Abadía, José Mariano, “Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información de aspectos medioambientales en las cuentas anuales”, *Revista de la Asociación de Contabilidad y Administración de Empresas*, nº 6º, septiembre-diciembre 2002 (versión electrónica), pág. 3.

forma en que las empresas están actuando sobre el medio ambiente⁵⁵¹, respondiendo así a las exigencias de la responsabilidad social empresarial⁵⁵².

En efecto, la información financiera presenta limitaciones para contemplar en su integridad el problema ambiental⁵⁵³, puesto que no tiene en consideración de forma directa los aspectos sociales⁵⁵⁴ y de gestión y estratégicos⁵⁵⁵ y por la visión cortoplacista de su horizonte temporal⁵⁵⁶, por lo que deberá complementarse con información de carácter no financiero⁵⁵⁷, sin perjuicio de lo cual la contabilidad es

⁵⁵¹ Senés García, Belén y Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, “Activos naturales y costes ambientales”, Partida Doble, nº 155, mayo de 2004, pág. 35.

⁵⁵² Así, Larriba Díaz-Zorita afirma que “el papel de la contabilidad en su aspecto social, y como núcleo central de la información económica, dimana de la responsabilidad social de las empresas y demás sujetos económicos como actores protagonistas de la economía”, Larriba Díaz-Zorita, Alejandro, “Información contable fidedigna”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 359, febrero de 2013, pág. 258. En este sentido, con anterioridad a los desarrollos contables en España, destacaba Rosembuj la importancia de establecer vinculaciones legales y contables entre el balance y el ambiente para crear mecanismos de información generalizada que permitieran reflejar el coste ambiental y el seguimiento del impacto que genera la actividad de la empresa, a fin de orientar los estímulos que permitan minorarlo, sin perjudicar la eficiencia y la competitividad, pero advirtiendo con posterioridad de la posible insuficiencias de las normas de reconocimiento, información y valoración aprobadas por la Comisión Europea y el ICAC para la plena integración del medio ambiente en el balance y la aptitud de este último medir la actividad ambiental de la empresa y los efectos de su gestión, para lo cual es preciso definir el coste/cuenta ambiental en el PGC y su reflejo en el balance anual, Rosembuj, Tulio, “La convergencia entre el Derecho ambiental y el Derecho tributario”, *op. cit.*, pág. 15; Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, *op. cit.*, págs. 44-45.

⁵⁵³ López Gordo destaca la orientación de la contabilidad a ofrecer información prioritariamente a los accionistas o acreedores frente a otros interesados, la despreocupación o reticencia de las empresas a desvelar este tipo de información, la subjetividad de los modelos para valorar los costes y beneficios ambientales, la dificultad de establecer la magnitud del impacto ambiental de la empresa, la ausencia de una normativa contable que armonice la información contable ambiental y la necesidad de redefinir algunos principios contables para reflejar adecuadamente las particularidades del medio ambiente, López Gordo, María Gloria, *El medio ambiente en los estados financieros. Empresa y contabilidad medioambiental*, Universidad de Granada, Granada, 2008, pág. 86.

⁵⁵⁴ López Gordo, María Gloria y Rodríguez Ariza, Lázaro, “Limitaciones de la contabilidad frente a las obligaciones ambientales”, Partida Doble, nº 157, julio-agosto de 2004, pág. 52.

⁵⁵⁵ Tejada Ponce, Angel, “La contabilidad como soporte de presentación de información medioambiental”, Revista Valenciana de Economía y Hacienda, nº 10, 1/2004, pág. 57.

⁵⁵⁶ Archel Domenech, Pablo, “El nuevo marco medioambiental europeo: Implicaciones para la contabilidad”, Partida Doble, nº 125, septiembre de 2001, págs. 62-63.

⁵⁵⁷ En este sentido, ciertas organizaciones, como el GRI, abogan por la adecuada integración y coordinación de la información financiera con datos sociales y datos medioambientales, para que tener una visión global de la posición de la empresa en relación con la sostenibilidad, Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para

una herramienta útil para la obtención de información relevante acerca de la situación medioambiental de la empresa⁵⁵⁸, hasta el punto de que la mejora en el control y seguimiento de los recursos financieros que son empleados en las actuaciones medioambientales puede contribuir a aumentar la conciencia de las empresas sobre estas cuestiones⁵⁵⁹.

Por ello, los organismos comunitarios han destacado la importancia de que los documentos contables recojan información ambiental con incidencia ambiental significativa. En este sentido, son concluyentes la Comunicación interpretativa sobre determinados artículos de la cuarta y séptima directivas del Consejo relativas a las cuentas (98/C016/04)⁵⁶⁰ y la Recomendación de la Comisión C (2001) 1945, de 30 de mayo de 2001, relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas⁵⁶¹, así como los trabajos que en esta materia han elaborado otros órganos internacionales (IASB, ISAR)⁵⁶². Esta postura ha sido

la reforma de la contabilidad en España), Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2002, pág. 163.

⁵⁵⁸ Marín Hernández, Salvador, Villa Sanz, Domingo de la, Calvo-Flores Segura, Antonio, “Empresas y auditores ante el medio ambiente: un reto que afrontar”, Revista de Economía y Empresa, nº 50, 2004, pág. 35.

⁵⁵⁹ “Contabilidad medioambiental”, Gaceta Fiscal, nº 209, mayo de 2002, pág. 190.

⁵⁶⁰ Diario Oficial nº C 016 de 20 de enero de 1998, pág. 5. Esta Comunicación establecía criterios básicos en relación con las provisiones para riesgos y gastos medioambientales, la capitalización de los gastos medioambientales y la información ambiental a incluir en la memoria y en el informe anual.

⁵⁶¹ Diario Oficial nº L 156 de 13 de junio de 2001, pág. 33. A juicio de Maside Sanfíz, “esta recomendación recoge claramente la estrategia de la Unión Europea de integración de las Normas Internacionales de Contabilidad dentro del marco de información financiera, tratando de armonizar en lo que a la contabilidad ambiental se refiere. Aunque esta incorporación va a ser obligatoria a partir del 2005 para las cuentas consolidadas de las empresas que cotizan, los estados miembros tendrán la opción de permitir o de exigir su aplicación a las cuentas individuales o a las consolidadas de aquellas empresas que no cotizan. Sería, pues, importante incorporar los cambios necesarios en nuestra normativa contable en lo que a información ambiental se refiere para preparar a las empresas hacia los futuros cambios que se avecinan”, Maside Sanfíz, José Manuel, “Recientes desarrollos en el campo de la información y de la contabilidad ambiental”, Revista Galega de Economía, vol. 11, nº 2, 2002, pág. 3.

⁵⁶² Destaca Lluís Gilet el avance significativo que representan estas normas al hacer visibles en los estados financieros convencionales las implicaciones medioambientales de la actividad de las empresas, Lluís Gilet, Antoni, “Pasos hacia una información contable medioambiental obligatoria”, Partida Doble, nº 125, septiembre de 2001, pág. 72.

ratificada por el Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo⁵⁶³.

La primera aproximación sobre esta cuestión en el Derecho contable español podemos encontrarla en la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional⁵⁶⁴ y posteriormente en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, de Regulación del Sector Eléctrico, la cual se desarrolló por el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación sectorial del PGC a las empresas del sector eléctrico, que se puede considerar como la primera norma general por la que se establece en España la obligación para las empresas de desglosar en las cuentas anuales toda la información significativa relativa a la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental derivado de su actividad⁵⁶⁵.

Este Real Decreto, a pesar de tratarse de una adaptación sectorial del PGC, establece en su Introducción que la inclusión de información relativa a las actuaciones empresariales con incidencia sobre el medio ambiente “se considera de aplicación general”, por lo que todas las empresas, y no sólo las del sector eléctrico⁵⁶⁶, estaban obligadas a revelar información medioambiental desde el año

⁵⁶³ Diario Oficial nº L 261, de 13 de octubre de 2003, pág. 1.

⁵⁶⁴ La cual señalaba en su artículo 20.2 que debía concederse especial atención, en relación con las empresas que realizaran actividades eléctricas, a la “inclusión en las cuentas anuales de la información relativa a las actuaciones empresariales con incidencia sobre el medio ambiente, con el objetivo de integrar progresivamente los criterios de preservación del entorno en los procesos de decisión económica de las empresas”. Asimismo se indicaba en su artículo 20.5 que debía incluirse “información en las cuentas anuales, relativa a las actuaciones empresariales que se materialicen en proyectos de ahorro, eficiencia energética y de reducción del impacto medioambiental para los que se produzca la deducción por inversiones prevista en esta Ley”.

⁵⁶⁵ La razón que justifica los desarrollo legislativo en el terreno de la contabilidad ambiental se puede encontrar, a juicio de Archel Domenech, en la importancia del derecho a la información medioambiental para garantizar el desarrollo sostenible, Archel Domenech, Pablo, “El nuevo marco medioambiental europeo...”, *op. cit.*, págs. 65-66.

⁵⁶⁶ “Contabilidad medioambiental”, *op. cit.*, pág. 190.

1998⁵⁶⁷. Dicha obligación fue posteriormente incorporada a otras adaptaciones sectoriales del PGC⁵⁶⁸. No obstante, aun cuando estas normas establecían la obligación de suministrar información ambiental, no concretaban criterios para su reconocimiento y valoración⁵⁶⁹, limitándose a cuestiones internalizadas y echándose en falta particularmente el desarrollo de la problemática ambiental en las normas de valoración de las provisiones y contingencias⁵⁷⁰.

Posteriormente, la Comisión Europea dictó la Recomendación de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, medición y publicación de cuestiones medioambientales en las cuentas e informes anuales de las empresas, en la que, en esencia, se recomendaba a los Estados miembros que adoptaran las medidas para que las empresas difundiesen las cuestiones medioambientales⁵⁷¹. Como apuntaba

⁵⁶⁷ Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 2002, pág. 162. En el mismo sentido, Fernández Cuesta, Carmen, Larrinaga González, Carlos y Moneva Abadía, José Mariano, “Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información...”, *op. cit.*, pág. 1; Llul Gilet, Antoni, “Pasos hacia una información contable medioambiental obligatoria”, *op. cit.*, pág. 72.

⁵⁶⁸ Como son las relativas a empresas de saneamiento y abastecimiento de aguas (Orden de 10 de diciembre de 1998 por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua), las empresas concesionarias de autopistas de peaje (Orden de 10 de diciembre de 1998 por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje) y las sociedades anónimas deportivas (Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las Sociedades Anónimas Deportivas).

⁵⁶⁹ Mir Fernández, Carlos, “Normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales”, Partida Doble, nº 134, junio de 2002, pág. 94; Fernández Cuesta, Carmen, Larrinaga González, Carlos y Moneva Abadía, José Mariano, “Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información...”, *op. cit.*, pág. 2.

⁵⁷⁰ Larrinaga González, Carlos, “¿Es la contabilidad medioambiental...”, *op. cit.*, pág. 668. En consecuencia, se ha afirmado que lo que denominamos como contabilidad ambiental es, en esencia, una serie de precisiones que se hacen al PGC sobre las cuestiones medioambientales, “Contabilidad medioambiental”, *op. cit.*, pág. 190.

⁵⁷¹ Como señalan los propios considerandos de la Recomendación, eran básicamente tres las razones que aconsejaban la adopción en el seno de la Unión Europea de unos criterios básicos y uniformes de contabilidad ambiental:

- La inexistencia de normas explícitas había contribuido a crear una situación en la que los distintos actores, entre los que se incluían las autoridades normativas, los inversores, los analistas financieros y el público en general, podían considerar que la información medioambiental facilitada por las partes era inadecuada o poco fiable.

la Recomendación, los usuarios de los estados financieros necesitaban información a propósito de la repercusión de los riesgos y responsabilidades medioambientales en la posición financiera de la empresa, su actitud frente al medio ambiente y su trayectoria ambiental, en la medida en que podían repercutir en la salud financiera de la misma.

Tomando como referente el contenido de esta Recomendación, en desarrollo del citado Real Decreto 437/1998 y en este marco de acciones y propuestas para mejorar la percepción de la información medioambiental⁵⁷², el ICAC dictó la Resolución de 25 de marzo de 2002 relativa a las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales, cuyo ámbito de aplicación se extiende, con carácter general, a la formulación tanto de las cuentas individuales como de las consolidadas⁵⁷³.

La Resolución apunta en su introducción que el tratamiento de las distintas operaciones que se derivan de la protección o reparación del medio ambiente (particularmente en relación con los gastos medioambientales, los activos medioambientales y las provisiones) no necesitan de normas contables específicas, si bien es precisa la incorporación a las normas generales de los

-
- La ausencia de unas directrices armonizadas y autorizadas en relación con las cuestiones ambientales y la información financiera, lo cual dificulta la posibilidad de establecer comparaciones entre las empresas.
 - Los costes para la recopilación y difusión de los datos ambientales y la sensibilidad o confidencialidad, que en determinados casos podía estar relacionada con ellos, se consideraban a menudo factores disuasorios de la difusión de la información ambiental en los estados financieros de las empresas.

⁵⁷² Col·legi d'Economistes de Catalunya, *Informe sobre la integración de la información ambiental en las cuentas anuales de la empresa. Implicaciones fiscales, jurídicas y de auditoría*, Fundación Fórum Ambiental, 2003, pág. 6.

⁵⁷³ No distinguiendo entre pequeñas y grandes empresas ni organizaciones con o sin ánimo de lucro, lo cual es un acierto puesto que supone reconocer que la incidencia ambiental de una empresa no tiene por qué ir estrictamente unido a su tamaño, Moneva Abadía, José Mariano y Llena Macarulla, Fernando, "Contabilidad e información medioambiental de la empresa. Antecedentes y situación actual", en Gallizo, José Luis (Coord.), *Responsabilidad Social e Información Medioambiental de la Empresa*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 2006, págs. 66-67; Fernández Cuesta, Carmen, Larrinaga González, Carlos y Moneva Abadía, José Mariano, "Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información...", *op. cit.*, págs. 3.

matices necesarios para recoger estas singularidades. Como señala López Gordo, “los criterios para el reconocimiento y valoración de tales elementos se insertan en el tradicional marco conceptual, por lo que hasta el momento no se aventuran nuevas posturas que nos induzcan a pensar que existe un avance de superación de las limitaciones que, por lo pronto, ofrece el modelo contable”⁵⁷⁴.

Posteriormente el ICAC emitió una segunda Resolución con contenido ambiental, si bien en este caso referida específicamente a las relaciones contables derivadas de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, que tiene por objeto el desarrollo de los aspectos relativos al tratamiento contable de los derechos de emisión, a que se refiere la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Se trata de la Resolución de 8 de febrero de 2006, la cual se dicta por el ICAC, pese a no existir una norma armonizada en el ámbito internacional tras la retirada de la IFRIC 3 como consecuencia de la ausencia del consenso necesario⁵⁷⁵, al considerar necesario desarrollar dentro de la normativa interna el tratamiento contable de los aspectos relacionados con el registro, valoración e información a incluir en las cuentas anuales sobre los derechos de emisión.

⁵⁷⁴ López Gordo, María Gloria, *El medio ambiente en los estados financieros...*, *op. cit.*, pág. 85.

⁵⁷⁵ Sobre la problemática contable de los derechos de emisión, sus antecedentes y régimen actual y sus implicaciones en el Impuesto sobre Sociedades, véase Bilbao Estrada, Iñaki y Mateos Ansótegui, Ana Isabel, “El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión...”, *op. cit.*; Mateos Ansótegui, Ana Isabel, “Los derechos de emisión de GEI en el marco de las normas internacionales de información financiera”, en Bilbao Estrada, Iñaki, García Prats, Francisco A. y Cornejo Pérez, Alberto (Coords.), *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: Estado de Situación y Perspectivas de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009. Como señala Bilbao Estrada, “si bien la aprobación internacional de un tratamiento contable de los derechos de emisión hubiese podido coadyuvar al logro de una cierta uniformidad en las diferentes normativas nacionales y, por tanto, a una cierta homogeneidad en su tratamiento tributario, a fecha de hoy ésta no se ha producido”, Bilbao Estrada, Iñaki, “La tributación de los derechos de emisión en el IVA y en el IS”, Partida Doble, nº 226, noviembre de 2010, pág. 31.

3.2 La amortización de los activos medioambientales

3.2.1 La amortización contable y fiscal de los activos ambientales

De forma general, la amortización se asocia con el concepto de recuperación de una determinada inversión⁵⁷⁶, si bien lo que aquí nos interesa es la amortización como proceso por el que se registra la pérdida de valor que sufren los activos como consecuencia del paso del tiempo, de su uso y de la aparición de nuevos activos que puedan provocar la obsolescencia de los poseídos por la empresa⁵⁷⁷, que tendrá el correspondiente reflejo contable y fiscal⁵⁷⁸.

En este sentido, la Recomendación de la Comisión señala que si los gastos medioambientales cumplen los requisitos para que se reconozcan como activos⁵⁷⁹, deberán capitalizarse y amortizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en los períodos actuales y futuros pertinentes, es decir, sistemáticamente a lo largo de su período de vida económica útil previsto⁵⁸⁰.

⁵⁷⁶ García-Torres Fernández, María Jesús, *La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF*, Caja Rural de Granada, Granada, 1995, págs. 9-10; Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, pág. 54.

⁵⁷⁷ Véase Pallero González, Fernando, “Amortizaciones”, en Solé Estalella, Jordi (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades Inteligible*, *op. cit.*, pág. 101.

⁵⁷⁸ Para Colao Marín, la amortización “es una realidad normativa que, como sucede casi siempre, se ha regulado para reflejar realidades fácticas o económicas que a su vez tienen un reflejo contable”, Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, pág. 57.

⁵⁷⁹ Como hemos comentado con anterioridad, la Recomendación considera que los gastos medioambientales pueden capitalizarse si se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos, si aportan beneficios económicos para el futuro, si van a ser empleados de forma permanente a efectos de las actividades de la empresa y si, además, se cumple uno de los criterios siguientes:

- a) los costes están relacionados con los beneficios económicos previstos que se espera afluayan a la empresa y prolongan la vida, aumentan la capacidad o mejoran la seguridad o eficacia de otros activos propiedad de la misma (por encima de su nivel de rendimiento evaluado inicialmente), o
- b) los costes reducen o impiden la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa.

⁵⁸⁰ En el Derecho español, la regulación mercantil de este proceso la encontramos en el artículo 39.1 del Código de Comercio, según el cual “los activos fijos o no corrientes cuya vida útil tenga un límite temporal deberán amortizarse de manera racional y sistemática durante el tiempo de su utilización”. Esta previsión ha sido desarrollada por la Norma de Registro y Valoración 2ª del PGC, conforme a la cual la amortización deberá ser sistemática y racional, se realizará en función de la vida útil de los elementos y

Desde el punto de vista fiscal, las amortizaciones se configuran como un gasto deducible y se regulan en el artículo 11.1 del TRLIS, conforme al cual “serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”.

A estos efectos, se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos de amortización previstos en dicho precepto: amortización lineal conforme a los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, amortización por el método de porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización o amortización por el método de los números dígitos. Adicionalmente, el artículo 11 del TRLIS permite la deducibilidad de la amortización en función de un plan formulado a la Administración y cuando el sujeto pasivo justifique su importe.

Las tablas de amortización apenas contienen referencias al medio ambiente, pudiendo citarse el establecimiento de coeficientes y períodos específicos de amortización para los activos recogidos en la Tabla 4⁵⁸¹.

atenderá a la depreciación normal por funcionamiento, uso y disfrute, así como la debida a la obsolescencia tanto técnica como comercial.

⁵⁸¹ Herrera Molina añade a este listado los “vehículos de recogida de basura urbana” y “vehículos de limpieza urbana” (coeficiente máximo del 18% y periodo máximo de 12 años) y la “maquinaria vertederos: compactadores, palas cargadoras, lavacontenedores” (coeficiente máximo del 14% y periodo máximo de 15 años, agrupación 91, núm. 4), todos ellos pertenecientes a la agrupación 91. Servicios de saneamiento de vías públicas, limpieza y similares (números 1, 2 y 4), Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, págs. 303-304.

Tabla 4: Coeficientes de amortización

Agrupación	Elementos	Coeficiente máximo (porcentaje)	Período máximo (años)
14. Transporte por oleoducto de productos petrolíferos y su almacenamiento	7. Separadores de hidrocarburos, unidades de recuperación de vapores y otras instalaciones anticontaminantes	15%	14
16. Captación, depuración y distribución de agua	5. Instalaciones de filtraje	7%	30
16. Captación, depuración y distribución de agua	6. Instalaciones depuradoras por cloración	10%	20%
Elementos comunes	2.b) Instalaciones anticontaminantes (tratamiento de fluidos)	15%	14

Fuente: Elaboración propia

En relación con los mismos, Herrera Molina, ha considerado criticables las lacónicas menciones a los bienes ambientales y los amplios plazos de vida útil que se prevén en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Y ello porque “hubiera sido deseable un tratamiento más detallado de las instalaciones anticontaminantes, habida cuenta de que algunas pueden quedar obsoletas en períodos breves debido al adelanto tecnológico o al aumento de los niveles exigidos por las normas administrativas”, en cuyo caso el contribuyente se verá obligado probar la depreciación conforme a lo previsto en el artículo 11.1.e) del TRLIS⁵⁸² para que la amortización sea deducible. En este punto, Herrera Molina

⁵⁸² Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1061; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 303.

y Vaquera García coinciden en que la adecuación de los coeficientes de amortización no constituye un beneficio fiscal, sino una correcta aplicación de principio de capacidad económica que, en este caso, sería favorable al medio ambiente⁵⁸³.

La cuestión se puede complicar por la existencia de activos de naturaleza medioambiental, definidos por la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002, según hemos comentado con anterioridad, como “los elementos incorporados al patrimonio de la Entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la Entidad”⁵⁸⁴.

⁵⁸³ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 303; Vaquera García, Antonio, *La fiscalidad y el medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 150. Uno de los ejemplos que podemos encontrar de la falta de adecuación de las tablas de amortización a las particularidades de las inversiones medioambientales es el de las instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables. Dado que en las tablas de amortización oficialmente aprobadas no se recogen específicamente este tipo de activo, se ha planteado la duda acerca de los porcentajes de amortización aplicable a este tipo de inversiones, en particular para el caso de las instalaciones solares fotovoltaicas. Esta cuestión fue inicialmente analizada por la Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante de fecha 28 de septiembre de 2005 (DGT V1911-05), en la que señalaba que la inversión en paneles solares fotovoltaicos debía amortizarse aplicando un coeficiente comprendido entre el 4% y el 8%, aplicando los criterios recogidos para el concepto “Otras instalaciones técnicas” del Grupo 151 (Producción, transporte y distribución de energía eléctrica) de la Agrupación 15 (Producción, transporte y distribución de energía eléctrica y gas). No obstante, en dos consultas vinculantes posteriores, de fechas 4 de enero de 2007 (DGT V0007-07) y 10 de enero de 2007 (DGT V0033-07), la Dirección General de Tributos ha resuelto la cuestión concluyendo que los paneles solares y las centrales fotovoltaicas de producción de energía eléctrica podrán amortizarse aplicando un coeficiente lineal comprendido entre el 5% y el 10%, aplicando la regla residual prevista en las Instrucciones para la aplicación de la tabla de amortización para el caso de elementos que no se encuentren contemplados en las mismas y no puedan asimilarse a otros de los en ellas recogidas y descartando la posible aplicación del coeficiente lineal de las tablas del elemento 151.4 (centrales eólicas) por similitud.

⁵⁸⁴ A juicio de Cosín Ochaíta, “la existencia de este tipo de activos amplía el concepto de los mismos, al incluir no sólo los elementos patrimoniales necesarios para desarrollar la actividad de la entidad, sino además para prevenir, reducir o eliminar la contaminación presente o futura, como unos activos utilizados en el compromiso de la entidad de mantenimiento y mejora del medio ambiente”. En consecuencia, continúa este autor, “los conceptos tradicionales económicos de amortización, provisiones, deterioros, etc., se sobrepasan por la inclusión de los activos medioambientales, cuya permanencia en la empresa no se establece en términos de contribución a la producción y, por tanto, a los beneficios empresariales, sino en la minimización del riesgo de contaminación ambiental”, razón por la que “los parámetros de

Carbajo Vasco también ha considerado la posibilidad de utilizar la amortización como un componente negativo en el marco de una reforma fiscal verde intermedia consistente en repasar los porcentajes contenidos en el RIS para reducir los de aquellos activos que inciden negativamente sobre el medio ambiente, salvo que, en determinados plazos, dichos activos se reconvirtieran en bienes de equipo más eficaces desde una perspectiva energética y medioambiental⁵⁸⁵. No obstante, deberían extremarse las precauciones en el caso de que decidiera implantarse esta alternativa, puesto que, como hemos señalado, la deducibilidad de la amortización no es más que el reflejo de la aplicación del principio de capacidad económica y no presenta una relación directa con la faceta extrafiscal del Impuesto sobre Sociedades, con excepción de lo que a continuación se expondrá en relación con la libertad de amortización como instrumento para incentivar las inversiones.

3.2.2 La libertad de amortización

La doctrina coincide en calificar el régimen de libertad de amortización como un beneficio fiscal, consistente en anticipar, a efectos fiscales, la amortización del elemento patrimonial afectado⁵⁸⁶, al permitir deducir fiscalmente, no la amortización correspondiente a la depreciación efectiva sufrida por un activo fijo⁵⁸⁷, sino una cantidad libremente decidida por el sujeto pasivo⁵⁸⁸, superior a las que resultarían de tener en cuenta exclusivamente la depreciación técnica⁵⁸⁹,

depreciación de los activos en las correcciones valorativas no sólo tendrán en cuenta las diferencias de su valor, sino factores medioambientales que pudieran afectarles”, Cosín Ochaíta, Rafael, *La nueva Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, págs. 321-322.

⁵⁸⁵ Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

⁵⁸⁶ Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...*, Tomo I, *op. cit.*, pág. 583.

⁵⁸⁷ Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I)*,..., *op. cit.*, pág. 195.

⁵⁸⁸ Argente Alvarez, Javier y Mellado Benavente, Francisco M., *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, pág. 110.

⁵⁸⁹ Sánchez Galiana, José Antonio, Pallarés Rodríguez, Rosario y Crespo Miegimolle, Miguel, *El Nuevo Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 186. De forma similar, la Dirección General de

difiriéndose así la carga tributaria asociada a dicho gasto a ejercicios posteriores⁵⁹⁰ y otorgando al empresario una fuente de financiación que impulse la reactivación económica mediante el impulso del proceso inversor⁵⁹¹.

En caso de que la libertad no sea total, pero se permita amortizar los activos a un ritmo más rápido (por ejemplo, mediante la aplicación de unos coeficientes de amortización incrementados respecto a los ordinarios), hablaríamos de amortización acelerada. Si bien las consideraciones que hacemos a continuación se refieren a la libertad de amortización por simplicidad, las mismas son directamente aplicables a los regímenes de amortización acelerada.

Como señala García-Torres Fernández⁵⁹², este incentivo surge como un incentivo financiero y fiscal para determinados sectores, permitiendo la concentración y aceleración del proceso inversor y configurándose como un importante instrumento de política económica para fomentar la inversión empresarial⁵⁹³, en unos casos de forma sectorial⁵⁹⁴ y en otros con carácter

Tributos viene definiendo este incentivo como la “facultad que tiene el sujeto pasivo de decidir a su voluntad el período impositivo en el que imputa la depreciación del activo por su funcionamiento, uso y disfrute”. Entre otras, consultas vinculantes de 3 de octubre de 2011 (V2328-11) y 21 de septiembre de 2011 (V2179-11). Asimismo, en la consulta vinculante de 15 de junio de 2012 (V1301-12), se indica que “la aplicación del beneficio fiscal de la libertad de amortización en el Impuesto sobre Sociedades implica para el sujeto pasivo la posibilidad de efectuar un ajuste negativo sobre el resultado contable por la diferencia entre la amortización contable del elemento acogido al incentivo en cuestión y el gasto fiscal derivado de la aplicación del mismo, aun cuando su aplicación dé lugar a una base imponible negativa”.

⁵⁹⁰ Pallero González, Fernando, “Amortizaciones”, *op. cit.*, págs. 119; Rodríguez Márquez, Jesús, “Base Imponible (II): Amortizaciones”, *op. cit.*, pág. 138; Gota Losada, Alfonso, “Contabilización de la libertad de amortización:...” , *op. cit.*, pág. 1.

⁵⁹¹ Gutiérrez, Gustavo, Villaró, Maribel y San José, Pedro, “Amortización del inmovilizado...” , *op. cit.*, pág. 380.

⁵⁹² García-Torres Fernández, María Jesús, *La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF*, Granada, 1995, pág. 13 y 226 y ss. En el mismo sentido, Gutiérrez, Gustavo, Villaró, Maribel y San José, Pedro, “Amortización del inmovilizado...” , *op. cit.*, pág. 380.

⁵⁹³ Pues, señala Andrés Aucejo, “desde la perspectiva del Gobierno, la medida fiscal de la libertad de amortización persigue un objetivo macroeconómico clave: incrementar la Demanda de Inversión”, Andrés Aucejo, Eva, *La amortización del inmovilizado material:...*, *op. cit.*, pág. 512.

⁵⁹⁴ Así, por ejemplo, el artículo 11.2 del TLIS prevé la libertad de amortización para los activos de las sociedades laborales, los activos mineros, los activos afectos a actividades de investigación y desarrollo o los activos de las explotaciones asociativas prioritarias de la Ley 19/1995.

general⁵⁹⁵, pero en todos ellos con la finalidad de estimular las inversiones otorgando un beneficio fiscal que opera al margen de la depreciación efectiva del activo⁵⁹⁶. Ahora bien, siguiendo a Colao Marín, la amortización, además de un instrumento de ayuda a la financiación de las inversiones que cumple una función de incentivo a la renovación del activo empresarial, también se ha utilizado como instrumento para atraer empresas y la continuación de su actividad, sin una necesaria conexión con la reposición de activos⁵⁹⁷. De esta forma, la libertad de amortización se ha visto como una medida fiscal de fomento de las inversiones consistente en la concesión por la Hacienda Pública de un crédito, sin interés, equivalente al resultado de aplicar al importe de la inversión el tipo de gravamen y a devolver en el período de la vida útil del bien al que se ha aplicado este beneficio fiscal⁵⁹⁸.

La posibilidad de la utilización de la amortización como instrumento para la protección del medio ambiente ha sido apuntada por Colao Marín⁵⁹⁹ y, de hecho,

⁵⁹⁵ Entre los ejemplos más recientes, la libertad de amortización para las inversiones nuevas puestas a disposición del contribuyente entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2015, prevista en la Disposición adicional Undécima del TRLIS, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2010, que ha sido recientemente limitada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. Como apunta García-Torres Fernández, las medidas de carácter general tienen a su vez un carácter temporal, pues buscan el fomento de las inversiones en periodos de depresión económica, García-Torres Fernández, María Jesús, *La amortización en el Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 228.

⁵⁹⁶ Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I)*,..., *op. cit.*, pág. 165.

⁵⁹⁷ Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, pág. 143.

⁵⁹⁸ Gota Losada, Alfonso, “Contabilización de la libertad de amortización:...”, *op. cit.*, pág. 2. En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2004 (RJ 2004\5024) y la consulta de la DGT de 15 de junio de 2012 (V1301-12).

⁵⁹⁹ Dice este autor que “desde los puntos de vista humano y social la amortización se utiliza como un medio para conseguir determinados objetivos, algunos de los cuales son independientes en absoluto de la política económica mientras que otros tienen un significado tanto social o humano como económico. Así, la amortización colabora en la consecución de la disminución de los niveles de desempleo, en la adquisición de tecnología por parte de empresas nacionales o en el favorecimiento de la adquisición de activos que se consideran idóneos y deseables porque contaminan poco, son menos peligrosos, etcétera”. Partiendo de la faceta extrafiscal que también se encuentra en el Impuesto sobre Sociedades, continúa afirmando que “la amortización del inmovilizado de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no debe entenderse, pues, pura y simplemente como una medida de depreciación que ayuda a cuantificar la base imponible de la forma más exacta posible, sino como un instrumento que, inserto en la base del

podemos encontrar el ejemplo de la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico, la cual comentaremos a continuación.

Esta alternativa ha sido propuesta por Rosembuj, acelerando la amortización de los activos destinados a la lucha contra la contaminación⁶⁰⁰, así como por Carbajo Vasco, quien concretamente hace referencia a la aceleración de los porcentajes de depreciación de los activos cuya renovación se considere necesaria para adaptarse a los nuevos estándares ambientales y, por el contrario, ha planteado la posibilidad de limitar la aplicación de regímenes de amortización acelerada, como es el régimen fiscal especial de arrendamiento financiero, exclusivamente a los bienes que, desde un punto de vista ecológico sean aceptables⁶⁰¹.

3.2.3 La libertad de amortización en la Ley de Protección del Ambiente Atmosférico

Por lo que se refiere a la normativa reguladora de la amortización de activos, en la actualidad no existe ningún incentivo de carácter medioambiental⁶⁰², si bien

Impuesto, ayuda en ocasiones al cumplimiento de fines no estrictamente recaudatorios”. Ahora bien, advierte que debemos plantearnos si la amortización es el medio más adecuado para cumplir estos fines, atendiendo a su localización en su base imponible, o si existen otras variables en figura del tributo sobre las que se pueda operar para alcanzar dicho fin de forma más adecuada, Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, págs. 145 y 149-150.

⁶⁰⁰ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, págs. 262 y 264.; Rosembuj, Tulio, “La convergencia entre el Derecho ambiental y el Derecho tributario”, *op. cit.*, pág. 14; Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, *op. cit.*, pág. 77

⁶⁰¹ Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

⁶⁰² Los supuestos generales de libertad de amortización se regulan en el artículo 11.2 del TRLIS, en relación con: a) los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales; b) Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 97; c) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo (los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo); d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización; e) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria. Supuestos

esta medida ha sido contemplada por nuestro ordenamiento tributario en el pasado.

La Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico se aprobó, en un momento en el que comenzaba a eclosionar la conciencia sobre la problemática ambiental⁶⁰³, con la finalidad de prevenir, vigilar y corregir las situaciones de contaminación atmosférica, cualesquiera que sean las causas que las produzcan⁶⁰⁴. A dichos efectos, se definió la contaminación atmosférica como la presencia en el aire de materias o formas de energía que impliquen riesgo, daño o molestia grave para las personas y bienes de cualquier naturaleza.

adicionales se encuentran previstos en los artículos 109 y siguientes del TRLIS para las empresas de reducida dimensión.

Por otra parte, como medida de carácter coyuntural para combatir la crisis económica, por medio de la Disposición adicional Undécima del TRLIS se ha regulado la posibilidad de amortizar de forma libre los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, inicialmente condicionado al mantenimiento de empleo y, para las inversiones puestas a disposición del contribuyente entre el día 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2015, sin necesidad de cumplir este requisito de mantenimiento de empleo. En relación con esta última medida, Sanz Gadea ha planteado que “una libertad de amortización proyectada sobre tan largo período de tiempo, desvinculada de todo compromiso de creación de empleo, y no inserta en el marco del apoyo a las pequeñas y medianas empresas, tiene la vitola de préstamo sin intereses que el Estado hace a las empresas con capacidad de generación de beneficios y, por tanto de deuda tributaria. ¿No podrían hallar alivio los lamentos sobre la escasa potencia recaudatoria que el Impuesto sobre Sociedades en la supresión de este incentivo?”, Gadea, Eduardo, “El Impuesto sobre Sociedades en 2011”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 348, marzo de 2012, pág. 26. Esto es lo que finalmente ha pasado con la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

⁶⁰³ Así se desprende de sua Exposición de Motivos, la cual voluntariosamente comienza afirmando que “la degradación del medio ambiente constituye, sin duda alguna, uno de los problemas capitales que la Humanidad tiene planteados en esta segunda mitad del siglo, problema cuya gravedad no es preciso ponderar. La explotación intensiva de los recursos naturales, el desarrollo tecnológico, la industrialización y el lógico proceso de urbanización de grandes áreas territoriales son fenómenos que, incontrolados, han llegado a amenazar en determinadas regiones la capacidad asimiladora y regeneradora de la Naturaleza, y que de no ser adecuadamente planificados, pueden abocar a una perturbación irreversible del equilibrio ecológico general, cuyas consecuencias no son fácilmente previsibles”.

⁶⁰⁴ Esta norma, por tanto, protege sólo de forma parcial el medio ambiente, por lo que ya entonces la doctrina abogaba por la necesidad de una regulación global de la protección ambiental y la propia Exposición de motivos así lo planteaba, si bien hasta la fecha no se ha producido tal desarrollo legislativo integrador, Cañada Garmendia, Javier, “Fiscalidad y contaminación”, Crónica Tributaria, nº 4, 1973, pág. 72; Domingo Solans, Eugenio, “A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación: comentarios a la Ley de Protección del Ambiente Atmosférico”, Hacienda Pública Española, nº 21, 1973, págs. 89-90.

Al objeto de cumplir con dichos objetivos, se preveía que el Gobierno determinaría los niveles de inmisión, entendiendo por tales los límites máximos tolerables de presencia en la atmósfera de cada contaminante, aisladamente o asociado con otros en su caso⁶⁰⁵.

Por lo tanto, el principal instrumento para la protección de la atmósfera era el administrativo, fijando los niveles de emisión permitidos y el correlativo régimen sancionador para quien los incumpliera, si bien la Ley preveía, en su artículo 11, una serie de beneficios para las actividades afectadas consistentes en subvenciones⁶⁰⁶, reducciones de impuestos⁶⁰⁷, libertad de amortización y acceso

⁶⁰⁵ Asimismo, y entre otras medidas, se preveía la posibilidad de que el Gobierno estableciera:

- Unos límites de emisión más estrictos que los de carácter general y la obligación de que los titulares de los focos emisores adoptaran los sistemas o medidas correctoras que, de acuerdo con el estado de la técnica, asegurasen la reducción del vertido de contaminantes a la atmósfera cuando, aun observándose los límites generales y ponderando debidamente las circunstancias, estimara que resultaban directa y gravemente perjudicados personas o bienes localizados en el área de influencia del foco emisor o se rebasaran en los puntos afectados los niveles generales de incisión.
- La obligación de adoptar medidas correctoras y de disminución de los efectos contaminantes en las zonas de atmósfera contaminada (poblaciones o lugares en que, aun observándose los niveles de emisión establecidos, la concentración de contaminantes rebasase cualquiera de los niveles de incisión durante cierto número de días al año que reglamentariamente se determinase, con los asesoramientos técnicos pertinentes).

⁶⁰⁶ Concretamente se preveía la posibilidad de que el Gobierno otorgara subvenciones a las industrias y actividades instaladas o autorizadas con anterioridad a la publicación de esta Ley, de acuerdo con las normas que se establezcan por Decreto, siempre que:

- Esta medida tuviera carácter excepcional.
- Las medidas correctoras de la contaminación se impusieran coercitivamente y supusieran cargas económicas que no fueran soportables para los obligados a su cumplimiento

Asimismo, se preveía el otorgamiento de subvenciones a las entidades públicas privadas que realizaran inversiones en investigación de métodos y sistemas de vigilancia, depuración y corrección.

⁶⁰⁷ Consistentes en una reducción de hasta el 95% de los siguientes impuestos:

- Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas que grave las ventas por las que adquieran los bienes de equipo y utillaje específico para la depuración y corrección de las emisiones de contaminantes.
- De los derechos arancelarios e Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores que fueran imputables a la importación de bienes de equipo y utillaje referidos en el anterior punto, cuando no se fabriquen en España. Este beneficio podrá hacerse extensivo a los materiales y productos que, no produciéndose en España, se importen para su incorporación a bienes de equipo que se fabriquen en España.

al crédito oficial⁶⁰⁸. En relación con estas medidas, de las cuales el proyecto inicial únicamente contemplaba la última⁶⁰⁹, se ha señalado que se encuadraban en ámbito de las subvenciones, ya sean de carácter financiero o fiscal, dirigidas a facilitar la realización de inversiones reductoras del nivel de contaminación atmosférica⁶¹⁰ que permitiesen la adaptación de las empresas a las nuevas exigencias legales⁶¹¹, en línea con las establecidas para las industrias de interés preferente⁶¹².

Si bien la doctrina no se mostró completamente unánime sobre si eran preferibles estos estímulos positivos⁶¹³ o los negativos consistentes en el establecimiento de impuestos que gravasen la contaminación⁶¹⁴, se ha destacado

⁶⁰⁸ Consistente en el otorgamiento de condiciones especiales de plazo e interés para la financiación de las inversiones en actividades correctoras o depuradoras de la contaminación atmosférica, para la producción de combustibles especiales y para la investigación en estas materias.

⁶⁰⁹ Cañada Garmendia, Javier, “Fiscalidad y contaminación”, *op. cit.*, pág. 72.

⁶¹⁰ Castellano Real, Francisco, “Introducción”, en *Nuevos Impuestos*, *op. cit.*, págs. 63-65.

⁶¹¹ Alvarez Rendueles, José Ramón, *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, *op. cit.*, pág. 64.

⁶¹² Cañada Garmendia, Javier, “Fiscalidad y contaminación”, *op. cit.*, pág. 72.

⁶¹³ Por los estímulos positivos parece inclinarse Martín Mateo, ya que considera más dudosa la apoyatura legal de los estímulos de carácter negativo. Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 562.

⁶¹⁴ En general, la doctrina económica se mostraba más favorable la creación de un impuesto que recogiera que permitiera materializar de forma directa el principio “quien contamina paga”, cuya formulación es precisamente contemporánea a la Ley 38/1972. Así, Cañada Garmendia, Javier, “Fiscalidad y contaminación”, *op. cit.*, pág. 73; Domingo Solans, Eugenio, “A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación:...” , *op. cit.*, pág. 97; Castellano Real, Francisco, “Introducción”, en *Nuevos Impuestos*, *op. cit.*, págs. 64-65.

Castellano Real destaca la ausencia de un impuesto contra la contaminación atmosférica, que permitiera aplicar de una forma directa el principio “quien contamina paga” y cuya inclusión considera que debe ser planteada por las ventajas que presenta frente a la reglamentación, la transcendencia de los temas ambientales y la necesidad de modernizar el sistema tributario, Castellano Real, Francisco, “Introducción”, en *Nuevos Impuestos*, *op. cit.*, págs. 63-65.

Por su parte, Alvarez Rendueles considera que la ausencia de un gravamen sobre la contaminación supone a su vez la ausencia de incentivos para la búsqueda de nuevos métodos de depuración, si bien reconoce que la combinación de medidas de regulación directa y ayudas puede ser un instrumento valioso para solucionar parcialmente el problema de la contaminación atmosférica, Alvarez Rendueles, José Ramón, *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, *op. cit.*, pág. 64.

Asimismo, Cañada Garmendia señala que uno de los principios en que debe basarse la fiscalidad ambiental es que, al igual que las empresas contaminantes deben ser gravadas, también deben ser positivamente ayudadas a eliminar la contaminación, ya sea mediante desgravaciones, regímenes

que estos beneficios fiscales no trataban de premiar a las empresas contaminantes, lo cual sería rechazable socialmente, sino de incentivarlas durante un breve período de tiempo para la adquisición de equipos destinados a la reducción de las emisiones contaminantes⁶¹⁵. A juicio de Domingo Solans, desde el punto de vista económico, la finalidad de estas medidas era clara: “la internalización del coste de la contaminación conseguido mediante la regulación directa antes comentada supone para las empresas un esfuerzo que, en determinados casos, puede llegar a ser insuperable. Con las mencionadas ayudas se consigue reducir dicho esfuerzo, externalizando de nuevo parte del coste, aunque la sociedad no lo soportará ahora en términos de contaminación, sino de una mayor presión fiscal”. Desde este planteamiento, valora inicialmente de forma positiva estas medidas, pues “no por el hecho de estar contaminando una empresa debe verse obligada necesariamente a desaparecer”, pero advierte de la necesidad de su adecuada combinación con las medidas regulatorias directas y determinados inconvenientes que comentaremos más adelante⁶¹⁶.

Por lo que se refiere específicamente a las medidas que afectaban al Impuesto sobre Sociedades, el apartado 3 del artículo 11 de la Ley 38/1972 preveía la posibilidad de aplicar un régimen de libertad de amortización⁶¹⁷ durante el primer quinquenio⁶¹⁸:

especiales de amortización o subvenciones destinadas a financiar mejoras, Cañada Garmendia, Javier, “Fiscalidad y contaminación”, *op. cit.*, pág. 71.

⁶¹⁵ Fernández Junquera, Manuel, “¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?”, *op. cit.*, pág. 1251.

⁶¹⁶ Domingo Solans, Eugenio, “A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación:...”, *op. cit.*, pág. 99. De forma similar, Martín Mateo explica que “la imposición a las industrias y los particulares de nuevos dispositivos no contaminantes y la exigencia del respeto de los niveles de inmisión y emisión supone para aquéllas costos considerables que frecuentemente son enjugados, al menos parcialmente, por la Administración”, poniendo como ejemplo las subvenciones otorgadas para la sustitución de quemadores domésticos de las áreas negras londinenses y, en general, los sistemas de apoyo y auxilio para la reconversión de las instalaciones existentes. Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 561.

⁶¹⁷ Estas medidas se desarrollaron mediante el Decreto 795/1975, de 20 de marzo, por el que se desarrolla el artículo 11 de la Ley de Protección del Ambiente Atmosférico, la Orden de 30 de marzo de 1976 por la que se regula la tramitación de la concesión de los beneficios a que se refiere el artículo 11 de

- Al 50% del valor de los inmuebles construidos en las zonas de atmósfera contaminada que cumplieran los niveles de emisión especiales que se señalasen para cada uno de ellos y se construyeran antes de 1980.
- A las inversiones que se realizaran por las actividades establecidas, en montaje o autorizadas, al exclusivo fin de adecuar sus niveles de emisión a los fijados por dicha Ley⁶¹⁹.

El objeto de estos beneficios, como ha señalado la Dirección General de Tributos⁶²⁰, era facilitar o promover, bajo determinadas condiciones, la adaptación de los sectores afectados, industrias responsables de los focos contaminantes, a las prescripciones de la nueva normativa⁶²¹. Para ello, entre otras exigencias, resultaba necesario que las empresas estuvieran establecidas, en montaje o autorizadas antes del 26 de diciembre de 1972, que las medidas

la Ley de Protección del Ambiente Atmosférico y de los expedientes de pérdida de los mismos y, posteriormente, por el Real Decreto 2512/1978, de 14 de octubre, para aplicación del artículo 11 de la ley 38/1972, de 22 de diciembre.

⁶¹⁸ Moreno Cerezo aclara que lo que esta norma permite es la “libertad de amortización” y no la amortización por quintas partes, lo que equivaldría a establecer un coeficiente lineal quinquenal de la amortización, Moreno Cerezo, Félix, “Comentarios a las consultas...”, *op. cit.*, págs. 185-186. El período quinquenal, durante el cual se aplicaría la libertad de amortización, se computaría a partir de la fecha de terminación de los inmuebles e incorporación de las inversiones al activo de la Empresa. La regla general, prevista en la Orden Ministerial de 27 de marzo de 1965, contemplaba que dicho plazo quinquenal se iniciara con el comienzo del ejercicio económico en el cual se pusieran en funcionamiento las instalaciones y no desde el día de iniciarse tal funcionamiento, tal y como recuerda Moreno Cerezo, Félix, “Comentarios a las consultas...”, *op. cit.*, pág. 185.

⁶¹⁹ Asimismo, la Disposición final sexta preveía que los focos emisores ya establecidos, en montaje o simplemente autorizados a la publicación de dicha Ley en el *Boletín Oficial del Estado* (26 de diciembre de 1972), debían adaptarse progresivamente, en los plazos y en las formas que se determinasen, a las condiciones técnicas fijadas en las disposiciones que la desarrollasen, disfrutando a tal fin de los beneficios del artículo 11. El mismo régimen se aplicaría a los traslados de focos ya establecidos o en montaje que se produjeran como consecuencia de la aplicación de esta Ley.

⁶²⁰ Consulta de la DGT 0451-98, de 24 de marzo de 1998.

⁶²¹ Como hemos señalado, esta medida se enmarca en una serie de políticas de fomento de determinados sectores económicos, inicialmente de interés preferente (como por ejemplo el turismo nacional), que afectaba, entre otros, a los nuevos equipos para explotaciones forestales, las empresas de comercialización integrada de productos alimenticios, las empresas directamente relacionadas con la defensa nacional, las nuevas industrias en lugares con paros o emigración, las sociedades concesionarias de autopistas de peaje o las inversiones en activos mineros (en este caso, la libertad de amortización es de diez años), Moles y Roca, Pedro, “El tratamiento fiscal de las amortizaciones...”, *op. cit.*, pág. 200.

correctoras de los efectos contaminantes hubieran sido impuestas coercitivamente y que su implantación conllevara una carga económica no soportable por el titular de la industria.

Una vez transcurrido el quinquenio a que se contrae la libertad de amortización, a los saldos de las cuentas representativas de los elementos que experimentaron amortizaciones parciales, se les aplicaría el régimen general de amortización establecido en las normas reguladoras de los impuestos correspondientes, incluso en lo que se refiere al período máximo de amortización, computándose estos efectos los cinco años transcurridos.

En relación con este incentivo, la doctrina (Cañada Garmendia y Domingo Solans) expuso diversas críticas:

- La incoherencia con la política general de protección de la atmósfera de los estímulos fiscales para la realización de inversiones generadoras de un alto nivel de contaminación⁶²².
- El riesgo de que las ayudas tuvieran un carácter regresivo⁶²³.
- El efecto de externalización del coste, en vez de internalizarlo, al no incorporarse, por estar subvencionado, el coste de la contaminación al precio de los productos vendidos a los consumidores⁶²⁴.
- La ausencia de efecto incentivador para la búsqueda de métodos de depuración más económicos, sin perjuicio de que parte de los beneficios se

⁶²² Cañada Garmendia, Javier, “Fiscalidad y contaminación”, *op. cit.*, pág. 73.

⁶²³ Domingo Solans, Eugenio, “A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación:...”, *op. cit.*, pág. 96.

⁶²⁴ Domingo Solans, Eugenio, “A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación:...”, *op. cit.*, pág. 99.

dirigiesen a la investigación de métodos y sistemas de vigilancia, depuración y corrección⁶²⁵.

Estos incentivos fueron derogados a partir del 1 de enero de 1979, por la entrada en vigor de la Ley 61/1978, sin perjuicio del régimen transitorio en relación con los derechos adquiridos contenida en la disposición transitoria tercera de dicha Ley, posteriormente también derogada por la LIS (véase la consulta DGT 0451-98, de 24 de marzo de 1998).

La Ley 61/1978 no suprimió únicamente la libertad de amortización como beneficio fiscal específico para las inversiones destinadas a la reducción de la contaminación atmosférica, sino con carácter general, al entenderse que el tratamiento más adecuado para los incentivos a la inversión empresarial era mediante la deducción en la cuota⁶²⁶. Así, su exposición de motivos apuntaba, entre otras razones para la reforma de este tributo, la necesidad de suprimir la libertad de amortización y la amortización acelerada, como mecanismos de incentivación a la inversión, así como la necesidad de cambiar la técnica de los estímulos a la inversión por exigencias del principio de neutralidad⁶²⁷.

No obstante, en la actualidad se sigue planteado la posibilidad de aplicar regímenes de libertad de amortización o amortización acelerada para incentivar la inversión en bienes y equipos destinados a la protección del medio ambiente⁶²⁸ y se encuentra actualmente vigente en los territorios forales vascos⁶²⁹.

⁶²⁵ Domingo Solans, Eugenio, “A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación:...”, *op. cit.*, pág. 99.

⁶²⁶ Moreno Cerezo, Félix, “Comentarios a las consultas...”, *op. cit.*, pág. 185.

⁶²⁷ Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...*, Tomo I, *op. cit.*, pág. 35.

⁶²⁸ Martínez Lozano, Juan Miguel, “Primera aproximación a los incentivos...”, *op. cit.*, pág. 76; Magadán Díaz, Marta, “La fiscalidad aplicada al medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 1249.

⁶²⁹ Conforme al artículo 11.4 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya, de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto Sobre Sociedades de

3.2.4 Limitaciones de la libertad de amortización

A pesar de la asiduidad con la que se utilizan los regímenes de amortización acelerada, Colao Marín⁶³⁰ ha destacado algunos de los inconvenientes que la libertad de amortización, como incentivo que puede situar a determinados sujetos pasivos en una situación privilegiada frente a otros⁶³¹, puede ocasionar, destacándose los siguientes:

- La dificultad para determinar y explicar la idoneidad y oportunidad de la discriminación positiva de unos sujetos frente a otros, con el riesgo de que

Alava y de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Guipuzcoa, podrán amortizarse libremente:

- Los elementos del inmovilizado material nuevos afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa correspondiente.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible relacionados directamente con la limpieza de suelos contaminados para aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco.

La aplicación de la libertad de amortización en los casos anteriores se solicitará por el sujeto pasivo y deberá ser aprobada por la Administración tributaria, previo informe de los órganos competentes por razón de la materia.

A pesar de ser preferibles las deducciones en cuota sobre los incentivos en la base imponible, Fernández Orte, se muestra partidario de este incentivo en estos casos particulares atendiendo al elevado importe de la inversión a realizar y a los efectos positivos sobre la sociedad en su conjunto que se derivan de las explotaciones forestales, de la reducción y corrección del impacto contaminante de las actividades empresariales y de la limpieza de los suelos contaminados, Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral alavesa”, Forum Fiscal de Alava, mes 2, 2008 (versión electrónica), pág. 5; Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral guipuzcoana”, Forum Fiscal de Guipuzcoa, mes 4, 2008 (versión electrónica), pág. 8; Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral vizcaína”, Forum Fiscal de Bizkaia, nº 4, 2008, pág. 31.

⁶³⁰ Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., págs. 285-291.

⁶³¹ Este privilegio se acentúa, según indica Sanz Gadea, en el caso de contribuyentes del IRPF, puesto que la “libertad de amortización en un impuesto progresivo, cuidadosamente diseñado para que la renta obtenida en el período impositivo se minore exclusivamente en aquellas cantidades necesarias para respetar el mínimo de renta que debe aplicarse a la subsistencia personal y familiar, es un verdadero contrasentido. En este punto, la verdadera coordinación entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas lo que exigía era traducir el beneficio fiscal instrumentado como minoración, aunque fuese temporal, de la base imponible en otro beneficio fiscal deducible de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en efecto, piénsese en el dislate que supone que un empresario individual quiebre sustancialmente la progresividad impositiva por causa de la libertad de amortización, obteniendo, sin embargo, una renta demostrativa de capacidad económica”, Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...*, Tomo I, op. cit., pág. 279.

se vea afectada por presiones sociales, políticas y económicas de carácter sectorial.

- Configurado este incentivo como un aplazamiento del pago del impuesto⁶³², el beneficio fiscal es mayor cuanto mayor sea la vida útil del inmovilizado acogido a ese incentivo, lo que ignora otras consideraciones relacionadas con el nivel de innovación en el sector de actividad afectado o la protección del medio ambiente, de forma que en aquellos sectores con un rápido avance tecnológico y, en consecuencia, exigencias de renovación, el aplazamiento se producirá durante un período corto de tiempo⁶³³.
- Las dudas en relación con la utilidad de la libertad de amortización para la consecución de los fines que se pretenden alcanzar⁶³⁴.
- La complejidad normativa e interpretativa que genera un incentivo que nace como solución a problemas de carácter esencialmente coyuntural (sin perjuicio, como hemos comentado, de la existencia de medidas de carácter permanente para determinados sectores) y que es contrario a los principios básicos que regulan el régimen de amortización⁶³⁵.

⁶³² “Pese a las indudables ventajas que puede generar la aplicación de este mecanismo, en la práctica, supone un mero efecto financiero de retraso en el pago del IS”, López Espadafor, Carlos M^a y Cámara Barroso, M^a del Carmen, “Las spin-off ante la evolución...”, *op. cit.*, pág. 3.

⁶³³ En el mismo sentido, Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, *op. cit.*, pág. 193.

⁶³⁴ Apuntaba Lagos Rodríguez, en relación con la aprobación de la LIS, que “todos los informes actuales sobre la imposición de los beneficios empresariales desaconsejan el establecimiento de la amortización acelerada y de la libertad de amortización para ciertos activos, y coinciden en señalar que alteran gravemente las decisiones económicas de los empresarios –son contrarios al objetivo de un gravamen neutral–, e ineficaces como incentivos a la inversión empresarial”, Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad...”, *op. cit.*, pág. 139. De forma similar, Corona Ramón advertía que la amortización acelerada debía manejarse con cuidado, dado que su efecto es relativamente pequeño como mecanismo de estímulo a la inversión, teniendo únicamente un efecto más significativo en el adelanto o retraso de decisiones económicas de inversión cuando se aplica durante un período limitado de tiempo, pero con un importante coste recaudatorio, Corona Ramón, Juan, “Estudio Introductorio”, *op. cit.*, pág. XLV.

⁶³⁵ De forma similar, Andrés Aucejo destaca que “la libertad de amortización se concede para producir efectos en la economía real (básicamente incremento de la inversión) a costa de la neutralidad del impuesto. De ahí que su concesión se realice puntualmente, cuando las circunstancias generales de la

Por ello, considerando que las normas fiscales deben interferir lo menos posible en los planteamientos contables del sujeto pasivo y que la función de la base imponible no es incentivar, sino medir la capacidad económica, este autor considera que se debe evitar la desnaturalización de este elemento tributario. En consecuencia, si el efecto último de la libertad de amortización no es sino el aplazamiento de la carga fiscal, una fórmula equivalente y más sencilla sería el mero aplazamiento sin interés de la cuota del Impuesto sobre Sociedades⁶³⁶.

También Herrera Molina, específicamente en relación con las inversiones medioambientales, valora negativamente las medidas que afectan al ritmo de amortización desde un punto de vista constitucional, dado que quiebra el principio de capacidad económica que debe reflejarse en la base imponible y tal capacidad queda desfigurada al introducir elementos extrafiscales. Asimismo, siguiendo la doctrina alemana, considera que las medidas que afectan a la amortización son medidas inadecuadas (puesto que serían prácticamente

economía del País así lo aconsejan” y continúa señalando que “la contrapartida de ello es, sin embargo, la multitud de disposiciones legales y reglamentarias que se han ido acumulando sobre todo a partir de los años sesenta, relativas a la libertad de amortización en diversas áreas”, Andrés Aucejo, Eva, *La amortización del inmovilizado material: ..., op. cit.*, pág. 519.

⁶³⁶ Concretamente, señala que “la incentivación de ciertas conductas puede conseguirse, exactamente igual que con la libertad de amortización, con el otorgamiento al sujeto pasivo del derecho a aplazar sin interés el pago de la cuota, o de una parte de la cuota, resultante del Impuesto. La relación entre cantidad de cuota aplazada y esfuerzo inversor del sujeto es fácil de establecer, y más en un impuesto de tipo proporcional: la cantidad aplazada de cuota puede equivaler al resultado de multiplicar la inversión afecta al beneficio fiscal por el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades. El plazo de pago se puede regular de una forma clara, computándolo bien desde el momento de la inversión, bien desde el momento en que el sujeto arroje beneficios, con un tope absoluto no superable, lo que ayudaría a evitar las polémicas acerca de si es posible computar el beneficio de la libertad de amortización convirtiendo bases imponibles positivas en negativas a compensar o bien partiendo ya de éstas”, Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades, op. cit.*, pág. 306.

De forma similar, en relación con la libertad de amortización prevista en la Disposición adicional Undécima del TRLIS para las inversiones puestas a disposición del contribuyente entre el día 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2015, aplicable de forma general por todo tipo de entidades y sin necesidad de cumplir un requisito de mantenimiento de empleo, Sanz Gadea ha planteado que “una libertad de amortización proyectada sobre tan largo período de tiempo, desvinculada de todo compromiso de creación de empleo, y no inserta en el marco del apoyo a las pequeñas y medianas empresas, tiene la vitola de préstamo sin intereses que el Estado hace a las empresas con capacidad de generación de beneficios y, por tanto de deuda tributaria. ¿No podrían hallar alivio los lamentos sobre la escasa potencia recaudatoria que el Impuesto sobre Sociedades en la supresión de este incentivo?”, Gadea, Eduardo, “El Impuesto sobre Sociedades en 2011”, *op. cit.*, pág. 26.

ineficaces para constituir un incentivo para la adquisición o producción voluntaria de bienes destinados a la protección del medio ambiente y sólo resultarían adecuadas si la adquisición de dichos bienes fuera exigida por la Ley y los elevados costes pudieran poner en peligro la subsistencia de las empresas) e, incluso, innecesarias, dado que, en todo caso, sería posible deducir la pérdida de valor de los activos e introduce complicaciones en el impuesto y perturbaciones en la progresión del gravamen en el caso de contribuyentes del IRPF, las cuales se pueden evitar mediante el empleo de deducciones en la cuota o de subvenciones⁶³⁷.

Sin embargo, para este autor, la libertad de amortización puede ser razonable, aun cuando no constituiría un verdadero beneficio fiscal, cuando las características propias de una inversión ambiental impidan conocer su vida útil⁶³⁸, dificultando la fijación de un período objetivo de amortización para determinados gastos activados como inmovilizado inmaterial, en cuyo caso podría estar justificado que el contribuyente los amortice al ritmo que estime oportuno⁶³⁹.

Asimismo, Vaquera García ha apreciado la posible existencia de un “resquicio para la introducción de este tipo de medidas se encuentra en los supuestos en que la inversión de que se trate –en bienes anticontaminantes– sea muy elevada y se considere de vital importancia para la naturaleza, ya que, de actuar únicamente a través de deducciones en cuota, se correría el riesgo de hallarse ante casos en los que la ausencia de beneficios o la insuficiencia de cuota llevase a no poder aplicar este beneficio fiscal”. Con miras a reducir este riesgo, considera

⁶³⁷ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, págs. 1057 y 1058; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 303.

⁶³⁸ Herrera Molina, Pedro Manuel, “El uso de beneficios fiscales...”, *op. cit.*, pág. 291; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 304.

⁶³⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1061.

interesante un posible mecanismo, para los circunstancias más extremas, consistente en permitir la compensación en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas (entendemos que más allá del período ordinario de compensación), siempre que se demostrara que la instalación en cuestión ha realizado los esfuerzos ecológicos pertinentes para poder acogerse a este beneficio fiscal, si bien advierte que esta medida tendría una importante dependencia de la tecnología y las ciencias naturales, lo que complica la tarea de legislador a la hora de diseñar estas medidas tributarias⁶⁴⁰.

En todo caso, como veremos más adelante, desde el punto de vista estructural parece más adecuada la configuración de los incentivos fiscales en la cuota tributaria, lo cual tiene además el aliciente de que el incentivo sería de carácter permanente y no de carácter temporal⁶⁴¹.

3.3 Reducciones en la base imponible al destinar los beneficios a determinadas inversiones ambientales

Las inversiones pueden fomentarse mediante el otorgamiento de un régimen especial a aquellos beneficios generados por la actividad económica desarrollada y que se reinviertan en la misma en vez de destinarse a su distribución, configurándose así como un mecanismo de autofinanciación consistente en permitir la dotación de una reserva cuyo importe quedaría exento de tributación si se reinvierte en determinadas inversiones⁶⁴².

⁶⁴⁰ Vaquera García, Antonio, *La fiscalidad y el medio ambiente*, *op. cit.*, págs. 150 y 151.

⁶⁴¹ En este sentido, Lagares Calvo ha resaltado que, “salvo en el caso de la amortización instantánea, la percepción de las ventajas que proporciona la amortización acelerada es más reducida que la de los créditos fiscales con igual coste recaudatorio, al diluirse en el tiempo más que esos créditos y establecerse en el momento del cálculo de la base de gravamen y no en el de materialización de las inversiones”, Lagares Calvo, Manuel J., “El Impuesto sobre Sociedades: aspectos generales”, *op. cit.*, pág. 64.

⁶⁴² Gota Losada, Alfonso, “Contabilización de la libertad de amortización:...”, *op. cit.*, pág. 13.

A esta finalidad respondía el fondo de previsión de inversiones⁶⁴³ hasta su derogación por la Ley 61/1978, al sustituirse esta figura por la deducción por inversiones⁶⁴⁴. Si bien esta figura no tenía una finalidad de protección ambiental, dado que se exigía la materialización del fondo en elementos materiales de activo fijo que tuvieran relación directa con el negocio o actividad industrial de la empresa, en la delimitación de estos activos se incluían determinados bienes naturales, concretamente los “bosques, en las empresas que tengan por objeto su explotación, repoblación forestal y plantaciones arbóreas no forestales”⁶⁴⁵.

Como indicamos, en la actualidad esta figura no existe como tal en la normativa común⁶⁴⁶, sin perjuicio de lo cual constituye un claro antecedente de la Reserva

⁶⁴³ Definido desde la perspectiva jurídica por Espinosa Romero como “una reserva especial, destinada a autofinanciar la adquisición de elementos materiales de activo fijo de las empresas, mediante la cual quedan exentas de la obligación general de tributar las cantidades que, en determinadas condiciones, sean asignadas a la misma”, Espinosa Romero, Rodolfo L., *El fondo de previsión para inversiones y el régimen especial de Canarias*, Caja Insular de Ahorros de Canarias, Madrid, 1990, pág. 79.

⁶⁴⁴ La Exposición de Motivos de la Ley 61/1978, como explica Sanz Gadea, justifica su eliminación en la neutralidad del Impuesto sobre Sociedades, que exigía modificar la técnica de estímulos a la inversión, pues la previsión para inversiones, al estimular la autofinanciación, no es neutral respecto de la política de dividendos, Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...*, Tomo I, *op. cit.*, pág. 35. En este sentido, Gota Losada había señalado que “la crítica moderna no es muy favorable a esta modalidad de incentivos, fundamentalmente porque no es neutral respecto de la financiación de las empresas, en la medida en que distorsiona el mercado de capitales y también porque asigna recursos financieros sin tener presente su coste”, Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 234.

⁶⁴⁵ Artículo 100 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1958-1959 y Reforma Tributaria, y artículo 40 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Decreto 3.359 de 1967, de 23 de diciembre.

⁶⁴⁶ Si bien sí podemos encontrar esta figura en la normativa foral vasca, de la cual el Tribunal Supremo ha señalado que se trata de una medida tributaria que no tiene réplica similar en el régimen común del impuesto, ya que se incentivan las inversiones mediante una técnica diferente (Sentencias de 9 de diciembre de 2004 y 2 de junio de 2011). Concretamente, el artículo 39 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Guipuzcoa y de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya regulan la Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético. Los referidos preceptos disponen que los sujetos pasivos sometidos al tipo general del Impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrán deducir de la cuota líquida el 10 por 100 de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una Reserva especial denominada Reserva para Inversiones y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético, que deberá cumplir las siguientes condiciones:

- El importe destinado a la Reserva deberá ser materializado, en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dota la Reserva, en la inversión en activos fijos materiales nuevos, excluidos los terrenos y los elementos que tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Los activos deberán afectarse al desarrollo de la explotación

para Inversiones en Canarias⁶⁴⁷, que, como veremos, se ha constituido como un instrumento fiscal claramente orientado hacia la protección ambiental, y tiene una también clara relación con otros beneficios fiscales para favorecer la inversión con incidencia medioambiental (el factor de agotamiento), los cuales analizaremos en las siguientes páginas.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, como veremos y resulta lógico atendiendo al sujeto pasivo de este tributo, las reducciones tienen un contenido promocional, de incentivo fiscal de carácter extrafiscal, identificándose distintas medidas dirigidas a la protección ambiental, sin perjuicio de las propuestas que se han realizado para la creación de una reserva afecta a inversiones medioambientales⁶⁴⁸.

económica de la entidad manteniéndose en funcionamiento en la misma durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil si esta fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

- La Reserva para Inversiones y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético será indisponible en tanto que los bienes en que se materialice deban permanecer afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad de conformidad con lo dispuesto en el apartado anterior.
- Las inversiones en las que se materialice dicha Reserva no podrán gozar de ningún otro beneficio tributario relacionado con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada.

⁶⁴⁷ La similitud en sus características es puesta de manifiesto por Sánchez Pedroche, J. Andres, “La Reserva para Inversiones en Canarias”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 256, 2004, pág. 74. No obstante, Alfaraz Alonso pone de manifiesto algunas de las notables diferencias existentes entre ambas figuras, tales que no permiten afirmar que la Reserva para Inversiones en Canarias sea una simple adaptación del Fondo de Previsión para Inversiones, Alfaraz Alonso, M^a Begoña, “La reserva para inversiones en Canarias”, Impuestos, nº 2, 1996, pág. 1273. En el mismo sentido, Pascual González apunta que si fuera una mera continuación del Fondo de Previsión para Inversiones podría calificarse como una ayuda existente que podría suprimirse o modificarse a instancia de la Comisión si la entendiésemos incompatible con el mercado común, Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva para inversiones en Canarias. Reflexiones sobre su utilización para la protección del medio ambiente”, Hacienda Canaria, nº 2, 2002, págs. 148-150.

⁶⁴⁸ En este sentido, Carbajo Vasco ha propuesto la creación de un “Fondo Nacional para el Cambio Climático” cuyas dotaciones mediante donativos fueran fiscalmente deducibles para los donantes, Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

3.3.1 La Reserva para Inversiones en Canarias

Canarias disfruta de un Régimen Económico Fiscal especial respecto del vigente en el resto del territorio nacional, dadas las circunstancias singulares de este territorio: su carácter insular, la lejanía, las especiales condiciones geográficas, geológicas y climáticas, así como la escasez de recursos naturales⁶⁴⁹.

Dicho Régimen Económico Fiscal se encuentra regulado en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que, entre otras reformas, diseña un sistema de incentivos a la inversión en Canarias en el que, homologándose su regulación con la del resto del territorio nacional, se conserva la peculiaridad existente en este territorio.

De esta forma, la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) constituye un importante estímulo fiscal a la realización en Canarias de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, al permitir practicar una reducción de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades de hasta un 90% del beneficio contable del ejercicio no distribuido, por el importe que los establecimientos situados en Canarias destinen de sus beneficios a la dotación de una reserva, siempre que las cantidades destinadas a esta reserva se materialicen en determinados activos en un plazo de tres años,⁶⁵⁰ sin que la base imponible pueda ser negativa como consecuencia de la aplicación de esta reducción.

⁶⁴⁹ Como señala la Exposición de Motivos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, este territorio, desde su conquista a finales del siglo XV, ha venido disfrutando de un Régimen Económico Fiscal excepcional respecto del vigente en el resto del territorio nacional. En particular, sobre los antecedentes históricos de la Reserva para Inversiones en Canarias, véase Miranda Calderín, Salvador, *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 53 y ss.

⁶⁵⁰ La doctrina ha coincidido en señalar que con esta limitación temporal se ha superado uno de los defectos de los que adolecía el Fondo de Previsión para Inversiones, Giner Rubio, Javier, Pérez Monteverde, M^a Victoria, Rodríguez Brito, M^a Gracia y Rodríguez Rivero, María S., “Los incentivos fiscales a la inversión en Canarias”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 191, 2000, pág. 58; Alfaraz Alonso, M^a Begoña, “La reserva para inversiones en Canarias”, *op. cit.*, págs. 46 y 51.

Ahora bien, las medidas dirigidas al fomento de la inversión y el crecimiento económico de Canarias han conllevado el consustancial riesgo de deterioro ambiental, lo que se ha puesto de manifiesto en la introducción de un elemento ambiental⁶⁵¹ en la configuración de la Reserva para Inversiones en Canarias, de forma que esta figura se convierte en un complejo y novedoso instrumento para la consecución, no sólo de fines extrafiscales asociados con el fomento de la actividad económica, sino también con la protección del medio ambiente⁶⁵², lo que se ha calificado como una medida adelantada⁶⁵³ o pionera⁶⁵⁴ en la instauración de incentivos fiscales ambientales, que posteriormente se seguiría con la introducción de la deducción por inversiones medioambientales en la regulación general del Impuesto sobre Sociedades. Como veremos a continuación, el componente ambiental de la RIC se encuentra en la previsión de que las dotaciones se puedan materializar en determinados tipos de activos para la protección y mejora del medio ambiente, lo que permite atribuir a este beneficio fiscal un carácter preventivo⁶⁵⁵.

⁶⁵¹ Sin perjuicio de que el régimen transitorio para el Fondo de Previsión de Inversiones recogido en el artículo 93 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias ya contenía referencias a bienes naturales, al prever que la inversión efectiva de las dotaciones podía realizarse, entre otros activo, en “bosques y plantaciones arbóreas no forestales”.

⁶⁵² Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, “La protección fiscal del medio ambiente y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias: la Reserva para Inversiones en Canarias”, en Yábar Sterling, Ana (Ed.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, págs. 487-489.

No obstante, se ha señalado que, si bien la RIC incluye entre sus objetivos “la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario”, su carácter es secundario frente a los de sostenimiento y desarrollo socio-económico regional, así como de mantenimiento y creación de empleo, Déniz Mayor, José Juan y Verona Martel, María Concepción, “Incentivos fiscales y medio ambiente. Opinión de las empresas canarias del sector secundario”, Hacienda Canaria, nº 26, febrero 2009, pág. 22.

⁶⁵³ Hernández González, Francisco, “La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, Noticias de la Unión Europea, nº 166, noviembre de 1998, pág. 56.

⁶⁵⁴ Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva...”, *op. cit.*, pág. 176.

⁶⁵⁵ En este sentido, Hernández González se decanta por su carácter preventivo, al estar desvinculado de los atentados al medio ambiente y de las consecuencias económicas que se derivan de tales atentados, no respondiendo así de forma directa a los principios de corrección de los atentados al medio ambiente y de quien contamina paga. No obstante, advierte que podría producirse una situación de incompatibilidad con este último principio en los casos en que las medidas de protección o mejora ambiental permitieran

No obstante, con carácter previo hemos de advertir que ha existido un cierto debate sobre la oportunidad de utilizar la RIC como instrumentos de protección ambiental. En efecto, Pascual González, en relación con la redacción original de la RIC, ha manifestado que esta no es la mejor forma de potenciar la protección y mejora del medio ambiente, apoyándose para ello principalmente en tres argumentos⁶⁵⁶:

- Por una parte, recoge la posición de Núñez Pérez, para el cual esta posibilidad de materialización de la reserva “no cabe duda que eleva hasta el paroxismo el contenidos estético –que no ético– de la Ley”⁶⁵⁷.
- Por otra parte, su configuración normativa es un tanto genérica en comparación con la de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente, con la consiguiente inseguridad jurídica, pues dependerá de la Administración determinar qué inversión ambiental es válida para materializar la RIC.
- Por último, la actual regulación normativa es susceptible de potenciar el fraude fiscal.

Estos argumentos han sido rebatidas por Déniz Mayor, Dorta Velázquez y Pérez Alemán⁶⁵⁸, para los cuales:

- La posibilidad de utilizar la RIC para la protección y mejora del medio ambiente no constituye una exaltación extrema o una exacerbación de los

superar una situación previa de incumplimiento ambiental, en cuyo caso el coste de la inversión ambiental recaería, al menos en parte, no sobre el agente contaminante, sino sobre la totalidad de los contribuyentes, Hernández González, Francisco, “La influencia del ordenamiento comunitario...”, *op. cit.*, pág. 56.

⁶⁵⁶ Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva...”, *op. cit.*, págs. 176-178.

⁶⁵⁷ Núñez Pérez, Guillermo G., “Las medidas fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política”, *Impuestos*, nº 4, febrero de 1995, pág. 233.

⁶⁵⁸ Déniz Mayor, José Juan, Dorta Velázquez, José Andrés y Pérez Alemán, Jerónimo, “Instrumentos financieros y fiscales para la gestión medioambiental de la empresa canaria”, en García Boza, Juan (Dir.), *Financiación de la empresa en Canarias*, Fundación FYDE-Caja Canarias, Santa Cruz de Tenerife, 2004, págs. 118-120.

poderes públicos, dada la exigencia de políticas coherentes en las que se apueste por un impulso equilibrado y armónico de los ámbitos económico, medioambiental y social de Canarias.

- Por lo que se refiere a la inseguridad jurídica que se pudiera derivar de la genérica redacción del artículo 27, al no contener una relación exhaustiva de activos en los que cabría materializar la reinversión, cabe acudir tanto a lo previsto en la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrado de la contaminación como a los criterios previstos para la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente. Como veremos, esta posibilidad, inicialmente contemplada por la Dirección General de Tributos, es la que el desarrollo reglamentario de la RIC ha recogido.
- Respecto a la posibilidad de que se potencie el fraude fiscal, consideran que, si bien la existencia de conceptos jurídicos indeterminados puede constituir una fuente de conflictividad entre los contribuyentes y la Administración, no puede deducirse que necesariamente se induzca el fraude fiscal, sin perjuicio de la conveniencia de depurar la técnica tributaria para favorecer la eficacia del incentivo y la coherencia con los criterios de justicia y neutralidad en la distribución de la carga tributaria.

Centrándonos en los activos en los que pueden materializarse las dotaciones, que, como hemos señalado, es el elemento del incentivo en el que encontramos el componente ambiental, la normativa vigente hasta el ejercicio 2006 preveía que las cantidades destinadas a la Reserva para Inversiones en Canarias debían materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en los siguientes activos:

- a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de

actividades empresariales del sujeto pasivo⁶⁵⁹ o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, sin necesidad, por tanto, de que sean necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo.

- b) La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos Autónomos, siempre que la misma se destina a financiar inversiones en infraestructuras o de mejora del medio ambiente en el territorio canario⁶⁶⁰, con el límite del 50% de las dotaciones⁶⁶¹. Por tanto, la diferencia respecto a las inversiones descritas en la letra a) anterior es que el efecto positivo sobre el medio ambiente no es el resultado directo de la actividad del sujeto pasivo, mediante la realización de inversiones que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, sino que se alcanza de forma indirecta, en función del destino ambiental que los emisores de la deuda pública asignen a los recursos obtenidos⁶⁶².

⁶⁵⁹ En el caso activos usados, se exigía adicionalmente que supusieran una mejora tecnológica para las empresas y que no se hubieran beneficiado con anterioridad del régimen de la RIC.

⁶⁶⁰ En relación con esta previsión, Núñez Pérez ha señalado que “está claro que lo del medio ambiente constituye una preocupación central en nuestros parlamentarios. Sin embargo, más importante –aunque más prosaico– es la preocupación de articular una vía que permita financiar obras públicas de infraestructuras no con impuestos (eso corresponde a los titulares de renta del trabajo y a los consumidores), sino con el ahorro impositivo que genera el beneficio de la reserva para inversiones”, Núñez Pérez, Guillermo G., “Las medidas fiscales...”, *op. cit.*, pág. 233.

⁶⁶¹ En relación con este requisito, la consulta de la DGT de 25 de abril de 2001 (V0021-01) aclaró dos cuestiones:

- El límite del 50 por 100 al que se refiere opera sobre la reserva de cada ejercicio, no sobre el saldo acumulado en varios períodos, en coherencia con el resto de las cargas y límites ligadas a la dotación de la RIC, relacionadas siempre con cada dotación anual.
- Una vez adquirida la deuda pública en el plazo y condiciones legales y con el mencionado límite del 50 por 100 de la cantidad máxima a dotar en cada ejercicio, estará válidamente materializada la RIC así invertida, con independencia del uso que se haga del restante límite para la dotación o del destino que se dé al resto de la dotación.

⁶⁶² Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, “La protección fiscal del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 494.

- c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad principal y que, además, realicen las inversiones en activos fijos situados o recibidos en las condiciones previstas en la letra a) anterior. Como en el caso anterior, el efecto positivo sobre el medio ambiente es indirecto, dado que se alcanza en la medida en que otros sujetos, en este caso privados y no públicos, realicen determinadas inversiones ambientales⁶⁶³. La diferencia con la letra b) anterior es que no se establecía limitación porcentual alguna a esta fórmula de materialización.

Con efectos a partir del 1 de enero de 2007, el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, ha dado nueva redacción a los elementos en los que se ha de materializar las dotaciones a la RIC, adaptándose a los conceptos comunitarios⁶⁶⁴ y a las autorizaciones relativas a los incentivos fiscales generales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias⁶⁶⁵, estableciendo la posibilidad de que se materialicen las dotaciones en los siguientes activos:

- a) Las inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de la creación de un establecimiento, la ampliación de un establecimiento, la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de

⁶⁶³ Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, “La protección fiscal del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 495.

⁶⁶⁴ Como explica Pérez Santana, “las nuevas Directrices sobre ayudas regionales distinguen entre las ayudas a la inversión, destinadas a resolver problemas de carácter estructural, y las ayudas de funcionamiento que únicamente deberían resultar de aplicación como ayudas complementarias en aquellos supuestos en que las ayudas a la inversión no fuesen suficiente”, Pérez Santana, Margarita, “La nueva reserva para inversiones en Canarias”, Hacienda Canaria, nº 19, 2007, pág. 39.

⁶⁶⁵ Autorización de la Comisión Europea a la ayuda de estado N 337/2006, sobre el régimen económico y fiscal de Canarias, artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 16 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, de fecha 20 de diciembre de 2006, publicada en el DOCE de 10 de febrero de 2007.

nuevos productos; la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

- b) La creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra anterior.
- c) La adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra a) anterior, la inversión en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen⁶⁶⁶.
- d) La suscripción de acciones y participaciones de determinadas entidades, así como de títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio⁶⁶⁷.

Por tanto, tanto en la redacción original del incentivo como en su versión vigente a partir del 1 de enero de 2007, encontramos básicamente los mismos supuestos de materialización relacionados con la protección del medio ambiente: la inversión en activos fijos que contribuyan a la mejora y protección del medio

⁶⁶⁶ Conforme al artículo 12 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo los derivados de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica a que se refiere el artículo 35.1 y 2, del TRLIS, no estando condicionada la materialización de la reserva en gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica a su activación posterior.

⁶⁶⁷ A estos efectos, se prevé que el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

ambiente (no siendo preciso que tenga la consideración de inversión inicial) y la suscripción de deuda pública canaria destinada a financiar inversiones de mejora y protección del medio ambiente, calificándose en ambos casos como ayudas de funcionamiento⁶⁶⁸.

Desde el punto de vista formal, el contribuyente está obligado a presentar un plan de inversión, de forma telemática, junto con la declaración del Impuesto sobre Sociedades en que se practique la reducción, que deberá incluir, entre otros datos, los elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial a adquirir que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente, con indicación del importe presupuestado o estimado de adquisición y fecha en la que se prevé su puesta en funcionamiento y, en el caso de la suscripción de títulos valores de deuda pública destinada a financiar inversiones de mejora y protección del medio ambiente, se identificará la entidad emisora de los títulos y el valor de los títulos por el que se solicitará la suscripción y que determinará la materialización de la reserva⁶⁶⁹.

Centrándonos en el primer tipo de inversiones, los activos fijos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente, podemos, por tanto, afirmar que no se ha producido modificación alguna, sin perjuicio de que su desarrollo reglamentario, como veremos, ha permitido aclarar algunas de las dudas que se planteaban⁶⁷⁰.

⁶⁶⁸ Véanse los apartados 44 y 45 de la Autorización de la Comisión Europea a la ayuda de estado N 337/2006, sobre el régimen económico y fiscal de Canarias, artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 16 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, de fecha 20 de diciembre de 2006, publicada en el DOCE de 10 de febrero de 2007, por la que se considera compatible esta ayuda con el ordenamiento comunitario.

⁶⁶⁹ Véanse los artículos 33 a 35 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria.

⁶⁷⁰ Miranda Calderín, Salvador, *Manual de la Reserva para Inversiones...*, *op. cit.*, págs. 579-580.

La primera cuestión que hemos de destacar es que, en este caso, no es preciso que los activos en los que se invierta sean necesarios para el desarrollo de actividades empresariales. Como ha señalado Esteban Paúl en relación con la redacción original de la RIC, no cabría otra conclusión a la vista de la utilización de la conjunción disyuntiva “o” al exigir que los activos fijos “sean necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario”⁶⁷¹, constituyendo una excepción frente el régimen general de materialización⁶⁷², criterio éste que ha sido el recogido por la Dirección General de Tributos⁶⁷³. La redacción actual del artículo 27 de la Ley 19/1994 sigue conteniendo una excepción clara, al disponer que “los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del

⁶⁷¹ Sin perjuicio de que, para este autor, “pese al tenor literal de la norma, resulta difícilmente admisible que, en función de la referida previsión, puedan acogerse a la reserva para inversiones bienes que no cumplan el requisito de la necesidad”. A su juicio, supondría admitir una deducibilidad “extraordinaria” para unos bienes que no gozan de deducibilidad “ordinaria” en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, debiendo tenerse en cuenta además que este tipo de inversiones se refería exclusivamente a activos fijos de las empresas, Esteban Paúl, Angel, “La reserva para inversiones en Canarias”, *op. cit.*, pág. 53.

No obstante, compartimos con Hernández González y Sánchez Blázquez que han de distinguirse las distintas finalidades que persigue la regulación de la RIC: por un lado, la de fomento de la actividad empresarial para lograr un crecimiento y desarrollo económico, donde tiene sentido que se exija la materialización en activos necesarios para el desarrollo de actividades empresariales; por otro lado, una finalidad nueva, distinta e inexistente hasta ese momento en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, la protección del medio ambiente. Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, “La protección fiscal del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 494

⁶⁷² Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva...”, *op. cit.*, pág. 176.

⁶⁷³ Así, la DGT, en consulta de 6 de octubre de 1999 (V0086-99), concluyó que “la adquisición de los inmuebles será apta para materializar las dotaciones realizadas a la reserva para inversiones en Canarias siempre que aquéllos sean necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial, requisito de cuyo cumplimiento sólo se exime si tales activos contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente insular, y no exista vinculación con los arrendatarios de dichos bienes”. De forma similar, en consulta de 25 de abril de 2001 se indica que “la adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario y utilizados en el mismo, será materialización válida de la RIC cuando contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, pese a que no sean necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo”, de donde concluye que “se trata, por tanto, de activos fijos que, por no estar afectos a la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo, y cumpliendo el resto de los requisitos exigidos para la materialización de la reserva en este tipo de activos, no servirán de otro modo para materializar la reserva”.

sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario”, si bien, a juicio de Miranda Calderín la existencia de activos ambientales no afectos a una actividad empresarial será difícil de encontrar en la práctica⁶⁷⁴.

Así, como ha destacado la doctrina⁶⁷⁵, es posible distinguir entre activos funcionales (los necesarios y utilizados para el desarrollo de una actividad económica) y los extrafuncionales o medioambientales (aquellos cuya finalidad sea contribuir a la protección y mejora del medio ambiente), siendo estos últimos beneficiarios de dos ventajas:

- En el caso de activos nuevos, la posibilidad de materializar la RIC en “activos medioambientales extrafuncionales, esto es, aquellos activos que pudiendo tener el calificativo de medioambientales no cumplen, ni van a cumplir de forma definitiva, la función de participar en la actividad típica o habitual de la empresa o que contribuyendo puedan ser no necesarios”.
- En el caso de activos usados, sean funcionales o no, con la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 no era necesario justificar la existencia de una mejora tecnológica, requisito exigido para admitir la materialización en activos usados, sino únicamente que la inversión permitía mejorar o proteger el medio ambiente (sin perjuicio de la necesidad de demostrar que los activos no habían gozado con anterioridad de este beneficio fiscal)⁶⁷⁶.

⁶⁷⁴ Miranda Calderín, Salvador, *Manual de la Reserva para Inversiones...*, *op. cit.*, págs. 584.

⁶⁷⁵ Déniz Mayor, José Juan, Dorta Velázquez, José Andrés y Pérez Alemán, Jerónimo, “Instrumentos financieros y fiscales para la gestión medioambiental de la empresa canaria”, *op. cit.*, pág. 121.

⁶⁷⁶ Con la redacción actual, la previsión para invertir en activos fijos usados como inversión inicial únicamente está prevista para el caso de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108 del TRLIS, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo.

Por otra parte, se ha criticado la exclusión de los gastos ambientales de las alternativas de materialización de la RIC, considerando que, en determinadas circunstancias, este tipo de actuaciones pueden ser tanto o más eficaces que las inversiones, como puede ser el caso de los gastos de investigación y desarrollo, formación y educación⁶⁷⁷. Obsérvese que la autorización a materializar la RIC en gastos ambientales no supondría una alteración de la estructura interna de la RIC, desde el momento en que se prevé expresamente la posibilidad de materialización en otros tipos de gastos, como son los de investigación y desarrollo, sin que ni siquiera esté condicionada la materialización en estos gastos a su activación posterior⁶⁷⁸. No obstante, a la vista de la literalidad de la norma, que se limita a incluir los activos fijos, no tendrían cabida para materializar la RIC los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación, la restauración, la gestión ambiental o la auditoría medioambiental⁶⁷⁹, no alcanzándose a comprender la razón de esta exclusión.

Asimismo ha sido discutida la posibilidad de materializar la RIC en activos intangibles⁶⁸⁰, respecto a los cuales la Dirección General de Tributos se

⁶⁷⁷ Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, “La protección fiscal del medio ambiente...”, *op. cit.*, págs. 496-497.

⁶⁷⁸ Conforme a la Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC, referente a las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo.

⁶⁷⁹ Déniz Mayor, José Juan, Dorta Velázquez, José Andrés y Pérez Alemán, Jerónimo, “Instrumentos financieros y fiscales para la gestión medioambiental de la empresa canaria”, *op. cit.*, págs. 121-122.

⁶⁸⁰ Véase Hernández González, Francisco, “Los beneficios tributarios contenidos en los artículos 24 a 27 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, Noticias de la

pronunció inicialmente de forma negativa⁶⁸¹, limitando la materialización a los activos materiales, si bien posteriormente este criterio fue parcialmente rectificado⁶⁸². La cuestión fue aclarada por las modificaciones introducidas con efectos a partir de 1 de enero de 2007, conforme a las cuales se admitirá la materialización, como inversión inicial, en derechos de uso de propiedad

Unión Europea, nº 130, 1995, pág. 77; Giner Rubio, Javier, Pérez Monteverde, M^a Victoria, Rodríguez Brito, M^a Gracia y Rodríguez Rivero, María S., “Los incentivos fiscales a la inversión en Canarias”, *op. cit.*, pág. 59.

⁶⁸¹ La interpretación original de la DGT era que, al referirse el precepto a los “activos fijos situados o recibidos en el Archipiélago”, esta expresión no resultaba de aplicación a cualquier tipo de inmovilizado, sino a los activos fijos constituidos por bienes muebles o inmuebles tangibles, esto es, lo que se conoce por inmovilizado material, razón por la que excluyó el “inmovilizado inmaterial, del cual, dada su intangibilidad, no puede predicarse que esté “situado o recibido en el Archipiélago” y, por tanto, no podrá materializarse en ellos la reserva para inversiones en Canarias (consulta 0376-99, de 23 de marzo de 1999). En el mismo sentido, la consulta de 11 de febrero de 1997 concluyó que “la Certificación Europea ISO 9.002, aunque sea necesaria para el desarrollo de la actividad empresarial, no puede decirse que esté situada o se haya recibido en el archipiélago canario, y por tanto, no puede considerarse adecuada materialización de la Reserva para Inversiones” (0248-07).

⁶⁸² En efecto, el criterio de la DGT fue modificado en consulta de 25 de abril de 2001 (V0021-01) y reiterado en consulta de 12 de septiembre de 2002 (1287-02), las cuales señalaron lo siguiente:

“La actual redacción del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 establece que los activos fijos adquiridos para materializar la RIC estén «... situados o recibidos en el archipiélago canario...», requisito que, analizado a la luz de los fines del beneficio fiscal y de la realidad social y económica del momento actual, no debe interpretarse de forma que suponga una negación absoluta de la aptitud de todos los activos inmateriales para la materialización de la RIC. Por el contrario, cuando el tipo de activo inmaterial permita asegurar de forma razonable que se localizan en Canarias los efectos económicos y sociales que se derivan de la explotación del mismo, garantizando así su utilidad para el desarrollo económico canario, su adquisición puede ser válida para la materialización de la RIC”.

De forma similar las consultas de 20 de diciembre de 2004 (2078-04) y 1 de febrero de 2005 (V0116-05) “una correcta interpretación del precepto no debe impedir que, en aquellos casos en que se localicen en Canarias los efectos económicos derivados de la explotación de un inmovilizado inmaterial, garantizando así su utilidad para el desarrollo económico canario, la adquisición de determinados elementos inmateriales pueda ser válida para la materialización de la RIC”.

Así, la referida consulta de 25 de abril de 2001 consideraba como activos aptos para materializar la RIC los siguientes activos inmateriales:

- Concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias y de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.
- Derechos de propiedad industrial que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de su productor y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario. En particular, las patentes de invención, modelos de utilidad y modelos y dibujos industriales debidamente inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial.
- Aplicaciones informáticas vinculadas a actividades económicas desarrolladas en Canarias.

industrial o intelectual, conocimientos no patentados⁶⁸³ y de concesiones administrativas, siempre que se utilicen exclusivamente en un establecimiento que reúna las condiciones para la materialización, sean amortizables, sean adquiridos a terceros en condiciones de mercado y figuren en el activo de la empresa.

Por todo ello, como apuntan Hernández González y Sánchez Blázquez, “aunque hay que destacar esta primera manifestación de la preocupación medioambiental en la regulación jurídica del Régimen Económico y Fiscal y su salto cualitativo respecto a regulaciones anteriores, ésta sería más importante y tendría una mayor relevancia en la realidad si no se hubieran limitado las posibilidades de materializar la Reserva, en relación con la mejora y protección del medio ambiente, a bienes de activo fijo”⁶⁸⁴.

En tercer lugar, como hemos señalado anteriormente, se ha criticado la falta de concreción de los activos para la protección y mejora del medio ambiente en que se puede materializar la RIC⁶⁸⁵, dando lugar a situaciones de inseguridad⁶⁸⁶. Pascual González, acudiendo a la Directiva comunitaria 96/91/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y control integrados de la

⁶⁸³ El artículo 9 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, define este concepto en los siguientes términos:

“Tendrán la consideración de conocimientos técnicos no patentados, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 25.3.b) y 27.4.A, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, los derechos para la explotación económica de fórmulas o procedimientos secretos, los derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y el conjunto no divulgado de informaciones técnicas necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento”.

⁶⁸⁴ Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, “La protección fiscal del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 497.

⁶⁸⁵ Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva...”, *op. cit.*, págs. 176-178.

⁶⁸⁶ Así, por ejemplo, la AEAT, en contestación de 28 de julio de 1997, consideró que “no puede entenderse que la adaptación de los terrenos que rodean el lugar donde la empresa desarrolla su actividad para jardines, ni la introducción del riego por goteo contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, por lo que estas inversiones no pueden considerarse materialización adecuada de la reserva para inversiones en Canarias”.

contaminación (incorporada a nuestro ordenamiento interno por la Ley 16/2002), ha considerado que toda inversión que evite o ayude a evitar la contaminación, tal y como se define en la referida Directiva⁶⁸⁷, “es, sin el menor género de dudas una medida tendente a mejorar o proteger el medio ambiente”, lo que debería permitir materializar la RIC tanto en inversiones para reducir los ruidos generados por una actividad industrial como para acondicionar un jardín alrededor de una empresa que permite reducir el calor que pueda desprender la actividad desarrollada en la misma⁶⁸⁸. Ahora bien, a juicio de este autor, las inversiones, además de tener un componente ambiental, han de permitir un desarrollo sostenible que procure un medio ambiente adecuado, lo cual sería dudoso en el caso de la reforestación de un monte devastado por un incendio con flora extraña que pueda suponer un peligro para la conservación de las especies autóctonas⁶⁸⁹.

El problema se planteó en el Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias, publicado el 12 de diciembre de 2000, el cual resolvió la cuestión entendiendo “que un activo fijo contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario cuando se encuentre entre los mencionados en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [actual artículo 39 del TRLIS] y cumpla los requisitos allí establecidos. Pero nada impide considerar que también se cumple el requisito cuando se persigan otros objetivos de naturaleza medioambiental y singular importancia para las Islas, como pueden

⁶⁸⁷ “La introducción directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, el agua, el suelo, que puedan tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que puedan perjudicar el disfrute u otras utilidades legítimas del medio ambiente”.

⁶⁸⁸ Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva para inversiones en Canarias. Reflexiones sobre su utilización para la protección del medio ambiente”, Hacienda Canaria, nº 2, 2002, pág. 181.

⁶⁸⁹ Añade esta autor que “más flores, más árboles y más animales, no siempre supondrán una mejora del medio ambiente y, en ocasiones, más que protegerlo, atentan contra él”, Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva...”, *op. cit.*, pág. 182.

ser, el ahorro en el consumo de agua, la reducción o eliminación de la contaminación lumínica, el ahorro energético y el uso de las energías renovables”⁶⁹⁰.

La cuestión ha sido objeto de una notable clarificación como consecuencia del desarrollo reglamentario contenido en el artículo 11 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria⁶⁹¹, el cual establece que, a estos efectos, tendrán la consideración de inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente aquellas a que se refieren los apartados 1 y 3 del artículo 39 del TRLIS⁶⁹², así como las realizadas

⁶⁹⁰ En el mismo sentido, contestación de la Agencia Tributaria de 17 de septiembre de 2001. Asimismo, la consulta de la DGT de 25 de abril de 2001 (V0021-01), concluyó de forma similar que “se entenderá que un activo fijo contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario cuando se encuentre entre los mencionados en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley del IS y cumpla los requisitos allí establecidos, así como cuando contribuya al logro de objetivos de naturaleza medioambiental desarrollados en normas de carácter autonómico o local que tengan en cuenta las singulares características de las islas, y sea adquirido y utilizado en ejecución de programas públicos de esta naturaleza”.

⁶⁹¹ Miranda Calderín indica que el objetivo de este Reglamento es triple: “desarrollar las remisiones que se encuentran en el texto legal, esclarecer determinados aspectos y conceptos en aras a conseguir una mayor seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos que desarrolla, y reducir el nivel de conflictividad jurídica que siempre ha generado su interpretación, sobre todo, el de la RIC”, Miranda Calderín, Salvador, “Crónica de la RIC 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC”, Revista Técnica Tributaria, nº 81, 2008, pág. 118.

⁶⁹² Lo que, a juicio de la DGT, excluye la posibilidad de materializar la RIC en un vehículo de carácter ecológico (híbrido que funciona con batería eléctrica). Así, en consulta de 3 de diciembre de 2007 (V2586-07), concluye lo siguiente:

“Se entenderá que un activo fijo contribuye a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario cuando se encuentre entre los mencionados en el artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRIS, y cumpla los requisitos allí establecidos, así como cuando contribuya al logro de objetivos de naturaleza medioambiental desarrollados en normas de carácter autonómico o local que tengan en cuenta las singulares características de las Islas, y sea adquirido y utilizado en ejecución de programas públicos de esta naturaleza.

En el presente caso objeto de consulta, el activo fijo no afecta a la actividad económica de la consultante, que ésta pretende adquirir, no constituye ninguna de las inversiones medioambientales previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 39 del TRLIS; por lo tanto, no se considera activo apto para materializar la

en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables para su transformación en electricidad. En cualquier caso, Miranda Calderín ha destacado la necesidad de insistir en que el medio ambiente que se protege es el canario, lo cual, a su juicio, puede ser una expresión “no apropiada, ya que el medio ambiente es una expresión global y lo que protege una determinada región protege, a su vez, el plantea, pero que en cualquier caso indica que las inversiones han de efectuarse en Canarias, aunque sus efectos tenga una influencia positiva más global”, razón por la que valora positivamente la remisión del artículo 11 del Reglamento a los apartados 1 y 3 del artículo 39 del TRLIS, pues considera que no se puede buscar especificidades canarias en un tema tan global como el medio ambiente, existe ya una larga tradición en relación con las inversiones medioambientales en el ámbito del TRLIS y constituye un marco de referencia claro a la hora de materializar la RIC⁶⁹³.

Respecto a las inversiones en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables para su transformación en electricidad, Miranda Calderín ha señalado que con esta mención se amplía el ámbito del artículo 39.3 del TRLIS, al no exigirse, por una parte, que las inversiones se efectúen en activos nuevos y al

Reserva para inversiones en Canarias la adquisición del vehículo mencionado, aún cuando sea híbrido y contamine menos que los demás”.

⁶⁹³ Miranda Calderín, Salvador, *Manual de la Reserva para Inversiones...*, *op. cit.*, págs. 581.

No obstante, se ha planteado la duda de si la remisión al artículo 39.1 del TRLIS es total, es decir, no sólo a los ámbitos de protección ambiental allí previstos (atmósfera, aguas y residuos industriales), sino también a los requisitos adicionales que se exigen a las inversiones para beneficiarse de dicha deducción. Esta última interpretación es la que parece adoptar Miranda Calderín en la obra citada, para quien la remisión al artículo 39 del TRLIS incluye la exigencia de que las inversiones sean convalidadas por la Administración ambiental competente.

Sin embargo, otros autores han considerado que en el caso de la RIC, a diferencia de las deducción del artículo 39.1 del TRLIS, no se exige que exista un plan, programa, convenio o acuerdo con la Administración ambiental competente ni la certificación de la inversión, criterio este que compartimos, Déniz Mayor, José Juan y Verona Martel, María Concepción, “Incentivos fiscales y medio ambiente. Opinión de las empresas canarias del sector secundario”, *op. cit.*, págs. 30-31.

extenderse, por otra parte, el elenco de fuentes de energía renovables que permiten materializar la RIC (eólica, olamotriz, mareomotriz, hidráulica)⁶⁹⁴.

Finalmente, ha de señalarse que la doctrina ha coincidido en advertir que el incentivo debería limitarse en el caso de que la inversión fuera destinada a subsanar los daños causados por el propio contribuyente al medio ambiente. En este sentido, Hernández González advertía de la posibilidad de que se produjeran situaciones de incompatibilidad con el principio “quien contamina paga” en los casos en que las medidas de protección o mejora ambiental permitieran superar una situación previa de incumplimiento ambiental, en cuyo caso el coste de la inversión ambiental recaería, al menos en parte, no sobre el agente contaminante, sino sobre la totalidad de los contribuyentes⁶⁹⁵, criterio compartido por Pascual González⁶⁹⁶, Déniz Mayor, Dorta Velázquez y Pérez Alemán⁶⁹⁷ y Herrera Molina⁶⁹⁸.

Por esta razón, Pascual González propone que se modifique la redacción de este incentivo, al objeto que no resulte de aplicación cuando “la inversión constituya el cumplimiento de alguna obligación impuesta por la Administración competente o esté destinada a subsanar daños provocados por el sujeto pasivo”. Como él mismo reconoce, se trata de una redacción restrictiva, puesto que incorpora la exigencia de que la inversión se haga de forma voluntaria, sin que medie exigencia de la Administración⁶⁹⁹, que, de alguna manera, se encuentra

⁶⁹⁴ Miranda Calderín, Salvador, *Manual de la Reserva para Inversiones...*, *op. cit.*, págs. 584.

⁶⁹⁵ Hernández González, Francisco, “La influencia del ordenamiento comunitario...”, *op. cit.*, pág. 56.

⁶⁹⁶ Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva...”, *op. cit.*, págs. 179-180.

⁶⁹⁷ Déniz Mayor, José Juan, Dorta Velázquez, José Andrés y Pérez Alemán, Jerónimo, “Instrumentos financieros y fiscales para la gestión medioambiental de la empresa canaria”, *op. cit.*, pág. 124.

⁶⁹⁸ Señala este autor que “en el caso en que las inversiones en activos fijos ambientales resultaran obligadas en virtud de los standards administrativos, nos encontraríamos ante una posible lesión del principio quien contamina paga, pues el beneficio fiscal impediría que el coste de la protección ambiental recaiga sobre el sujeto contaminante”, Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 312.

⁶⁹⁹ Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva...”, *op. cit.*, págs. 179-180.

actualmente implícita en la redacción actual del artículo 39.1 del TRLIS, en relación con la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente, la cual exige que las inversiones se realicen para mejorar las exigencias establecidas en la normativa ambiental de aplicación.

Por otra parte, este autor considera que, como consecuencia de la íntima conexión entre los conceptos de desarrollo sostenible y medio ambiente, toda inversión empresarial, aun cuando no se encuentre directamente dirigida a la mejora y protección del medio ambiente, debe encontrarse orientada a esta última finalidad, por lo que asimismo propone que se añada un párrafo al artículo 27 de la Ley 19/1994, según el cual “si el sujeto pasivo, en el momento de materializar las cantidades dotadas a la reserva, pudiera optar entre la adquisición de distintos activos fijos, sólo tendrá derecho al beneficio que este régimen supone cuando adquiera el que mayor protección ofrezca al medio ambiente del archipiélago”⁷⁰⁰. Sin perjuicio de la loable intención de dicho autor, compartimos con Déniz Mayor, Dorta Velázquez y Pérez Alamán que dicha propuesta presenta el riesgo de incrementar la inseguridad jurídica (y, hemos de añadir, la potencial litigiosidad con la Administración) al introducir un elemento subjetivo de difícil valoración y no tener en consideración las limitaciones de índole financiera del contribuyente para acometer las inversiones más beneficiosas para el medio ambiente o incluso su posible desconocimiento sobre

No obstante, otra parte de la doctrina, pese a considerar encomiable esta propuesta desde el punto de vista de justicia tributaria, ha destacado los siguientes inconvenientes: “en primer lugar, la evidencia ordinaria muestra que muchas empresas prefieren satisfacer las multas y sanciones actuales atendiendo a intereses estrictamente financieros; en segundo lugar, de tratarse de activos fijos necesarios para el desarrollo de una actividad económica, no se requiere demostrar que la inversión realizada goce del atributo medioambiental; y, en tercer lugar, la evolución probable de la regulación medioambiental, con un alcance cada vez mayor en diversos campos y sectores, dejaría vacío de contenido la utilización de este instrumento fiscal”, Déniz Mayor, José Juan, Dorta Velázquez, José Andrés y Pérez Alemán, Jerónimo, “Instrumentos financieros y fiscales para la gestión medioambiental de la empresa canaria”, *op. cit.*, pág. 124.

⁷⁰⁰ Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva...”, *op. cit.*, págs. 182-183.

el estado de la tecnología, lo cual coloca al sujeto pasivo en una situación de indefensión frente a la Administración Tributaria⁷⁰¹.

Diversos estudios han puesto de manifiesto la escasa utilización de este incentivo para la protección ambiental. Esta situación había sido anticipada por Hernández González y Sánchez Blázquez, quienes, como hemos señalado anteriormente, han criticado la limitación de la materialización en el campo ambiental a los activos fijos, considerando que su eficacia práctica no tendría demasiada relevancia como consecuencia, en primer lugar, de la exclusión de los gastos ambientales y, por otra parte, “porque planteada las opciones de materialización en bienes de activo fijo en términos alternativos entre los necesarios para el desarrollo de actividades empresariales y los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente, parece que sólo se optará por la segunda opción cuando la «conciencia ecológica» de los sujetos pasivos del IS o del IRPF sea muy relevante”⁷⁰².

Como decíamos, la escasa utilización de esta posibilidad se ha constatado en el estudio de Dorta Velázquez y Correa Rodríguez, para los cuales la causa de esta situación se encuentra en la falta de información, la existencia de una elevada probabilidad de conflicto fiscal con la inspección dada la ambigüedad de la norma y la exigencia de un mayor número de trámites burocráticos, lo que conduce a la conclusión de que “a pesar de que una de las posibilidades de materialización de la RIC la constituye la realización de inversiones en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente, las empresas no materializan, con carácter general, la RIC en la mejora del medio ambiente”⁷⁰³.

⁷⁰¹ Déniz Mayor, José Juan, Dorta Velázquez, José Andrés y Pérez Alemán, Jerónimo, “Instrumentos financieros y fiscales para la gestión medioambiental de la empresa canaria”, *op. cit.*, págs. 124-125.

⁷⁰² Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, “La protección fiscal del medio ambiente...”, *op. cit.*, págs. 496-497.

⁷⁰³ Dorta Velázquez, José Andrés y Correa Rodríguez, Alicia (Dirs.), *RIC y comportamiento empresarial: 1994-2002*, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria y Universidad de La Laguna, 2007, págs. 324-325, 362 y 374.

Esta situación, confirmada por el estudio posterior de Déniz Mayor y Verona Martel, ha llevado a estos autores a preguntarse si la RIC no ha podido tener una incidencia negativa sobre el medio ambiente como consecuencia de que no se haya materializado en la práctica en inversiones para la mejora y protección del medio ambiente y, por el contrario, los activos en que se ha materializado la inversión puedan haber incrementado el deterioro ambiental, cuestionándose lo acertado de permitir la materialización mediante la adquisición de inmuebles y terrenos o la ausencia de “mayores facilidades para materializar la RIC en actividades relacionadas con la prevención, corrección o minimización de daños al medio ambiente, con independencia de que implicasen o no la adquisición de activos fijos (por ejemplo, en programas de eficiencia energética, gestión de residuos o de concentración ciudadana, realización de estudios de impacto ambiental, obtención de certificaciones medioambientales, etc.) o, en su caso, para rehabilitar la planta turística obsoleta, reduciéndose así la presión sobre el territorio”⁷⁰⁴. De las conclusiones de su estudio cabe destacar la falta de percepción de que la RIC esté cumpliendo con su función de estímulo para la realización de inversiones en medio ambiente, sino, al contrario, el posible impacto negativo sobre el medio ambiente; la necesidad de mejorar los incentivos fiscales y los procesos administrativo; la necesidad de complementar tales incentivos con información adecuada sobre las oportunidades de inversión y las ayudas e incentivos aplicables; y la necesidad de una normativa clara y precisa acompañada de una simplificación de los procesos administrativos⁷⁰⁵.

Finalmente, es preciso mencionar que, conforme al apartado 12 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV

⁷⁰⁴ Déniz Mayor, José Juan y Verona Martel, María Concepción, “Incentivos fiscales y medio ambiente. Opinión de las empresas canarias del sector secundario”, *op. cit.*, pág. 24.

⁷⁰⁵ Déniz Mayor, José Juan y Verona Martel, María Concepción, “Incentivos fiscales y medio ambiente. Opinión de las empresas canarias del sector secundario”, *op. cit.*, págs. 73-75.

del título VI del TRLIS, entre las que se encuentran las deducciones por inversiones medioambientales⁷⁰⁶, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991⁷⁰⁷.

3.3.2 Régimen fiscal especial de la minería

Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas tiene por objeto establecer el régimen jurídico de la investigación y aprovechamiento de los yacimientos minerales y demás recursos geológicos, cualesquiera que fueren su origen y estado físico, clasificándolos en cuatro secciones, en torno a las cuales se han configurados los distintos instrumentos fiscales característicos del régimen fiscal especial de la minería.

El referido régimen fiscal de la minería se encuentra regulado en el Capítulo IX del Título VII del TRLIS, consistiendo fundamentalmente en el otorgamiento de dos incentivos fiscales: la posibilidad de amortizar libremente durante un período de diez años los activos mineros y la posibilidad reducir la base imponible en las dotaciones del fondo de factor de agotamiento.

Siguiendo a Borrás Amblar y Navarro Alcázar, la justificación de este régimen fiscal especial se encuentra en la importancia estratégica del sector minero para la economía nacional y en el componente de alto riesgo propio de las explotaciones mineras, haciendo necesario el establecimiento de incentivos fiscales que fomenten la realización de inversiones en estas actividades⁷⁰⁸.

⁷⁰⁶ En este sentido, consulta de la DGT de 25 de enero de 2006 (V0155-06).

⁷⁰⁷ Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del TRLIS, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

⁷⁰⁸ Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2011, pág. 1325. Por su parte, Navazo Cuadrado apunta dos razones fundamentales, las inherentes dificultades técnicas de la industria minera (los altos costes económicos y administrativos aparejados a su actividad, el recurrente agotamiento del yacimiento minero, la propia naturaleza del mineral y la frecuente insalubridad del yacimientos), que exige un beneficio fiscal que compense los gastos adicionales propios

Sin embargo, Carbajo Vasco se ha mostrado especialmente crítico con este régimen, a cuyo juicio tiene la clara intención de acelerar la explotación de la materia minera, con evidentes perjuicios medioambientales puesto que atenta contra el principio esencial de recuperar y conservar el yacimiento, supone un claro incentivo a la destrucción del capital ecológico de la explotación, tiene en nula consideración el impacto medioambiental de la actividad minera (sin perjuicio de que pudiera entenderse cubierto, de forma general, por la regla de deducibilidad de los gastos medioambientales prevista en el artículo 13.2. del TRLIS), constituye una ayuda indirecta a una actividad económica que se aproxima al concepto de ayuda de Estado y responde a una legislación sectorial que trata de desarrollar esta actividad económica totalmente obsoleta. En consecuencia, aboga por una profunda revisión de este régimen, al considerarlo anticuado y contrario a la protección del medio ambiente⁷⁰⁹, si no por su definitiva supresión⁷¹⁰. Posiblemente esta crítica se pueda matizar parcialmente con la inclusión que la Ley de Economía Sostenible ha realizado, entre los gastos e inversiones a los que se pueden destinar las cantidades reducidas de la base imponible en concepto de factor de agotamiento⁷¹¹, de las actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 975/2009, de 12 de junio, sobre gestión de los residuos de las industrias

de la actividad, y los criterios de política económica orientados a favorecer la promoción, desarrollo, exploración, investigación y explotación de beneficios mineros, Navazo Cuadrado, Pablo, “El factor de agotamiento en la minería: cuestiones básicas y controversias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 316, 2009, págs. 69-70.

⁷⁰⁹ Carbajo Vasco, Domingo, “Los regímenes fiscales especiales de la minería, la investigación y la explotación de hidrocarburos”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Cizur Menor, 2ª edición, pág. 1114-1115.

⁷¹⁰ Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

⁷¹¹ Como apunta Delgado García, esta modificación, realizada por el artículo 87 de la Ley de Economía Sostenible con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, se enmarca entre las medidas dedicadas a la sostenibilidad del modelo energético, cuyos grandes principios son la garantía en la seguridad del suministro, la eficiencia económica, el respeto al medio ambiente y el cumplimiento de los objetivos nacionales para 2020 sobre ahorro y eficiencia energética y sobre utilización de energías renovables, Delgado García, Ana María, “Novedades tributarias I”, en Bello Paredes, Santiago A. (Dir.), *Comentarios a la Ley de Economía Sostenible*, La Ley, Madrid, 2011, págs. 240-241.

extractivas y de protección y rehabilitación del espacio afectado por actividades mineras⁷¹².

Así, para Fernández Orte la reducción por factor de agotamiento resulta positiva “en la medida en que las actuaciones sujetas a reducción suponen recuperar en parte el daño sufrido por el medio natural como consecuencia de la realización de las actividades mencionadas”⁷¹³.

Hay que destacar que, conforme al artículo 100.6 del TRLIS, las inversiones financiadas por aplicación del factor agotamiento no podrán acogerse a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI, entre las que se incluyen las deducciones por inversiones medioambientales.

3.3.3 Régimen fiscal especial de la investigación y explotación de hidrocarburos

El establecimiento de este régimen fiscal especial, regulado en el Capítulo X del Título VII del TRLIS, se justifica, siguiendo a Borrás Amblar y Navarro Alcázar, en “la necesidad de procurar un cierto grado de independencia en el abastecimiento de hidrocarburos para hacer frente al consumo, por un lado, y la importancia de estos bienes naturales calificados de dominio público, por otro”, que determinan unas peculiares condiciones en el desarrollo de las actividades relacionadas con la exploración, investigación y desarrollo de hidrocarburos⁷¹⁴.

⁷¹² Si bien Santolaya Blay muestra cierta cautela, al señalar que “la reforma introducida sobre el factor de agotamiento es una simple actualización normativa – el Real Decreto 975/2009 derogó al 2994/1982; por tanto, el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, desde un criterio de excelencia técnico-normativa, ya no podía seguir aludiendo a este último”, Santolaya Blay, Manuel “Las medidas tributarias del Proyecto de Ley de Economía Sostenible”, *Tribuna Fiscal*, nº 236, 2010, págs. 25-26.

⁷¹³ Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *op. cit.*, pág. 104.

⁷¹⁴ Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (2)*..., *op. cit.*, pág. 1339. Sin perjuicio de que, desde una perspectiva ambiental Carbajo Vasco abogue por su completa eliminación, Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

Este régimen fiscal especial también contempla la aplicación de una reducción en la base imponible en concepto de factor de agotamiento⁷¹⁵.

El beneficio fiscal del factor de agotamiento, al que hemos hecho referencia en relación con el régimen fiscal especial de la minería, también se contempla para las sociedades cuyo objeto social sea exclusivamente la exploración, investigación y explotación de yacimientos y de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos naturales, líquidos o gaseosos, existentes en el territorio español y en el subsuelo del mar territorial y de los fondos marinos que estén bajo la soberanía del Reino de España, en los términos de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y con carácter complementario de éstas, las de transporte, almacenamiento, depuración y venta de los productos extraídos⁷¹⁶.

⁷¹⁵ Así como:

- Un régimen de atribución de rentas para el caso de que varias sociedades tengan la titularidad compartida de un permiso de investigación o de una concesión de explotación, por el cual se atribuirán a cada una de las entidades copartícipes los ingresos, gastos, rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales e inversiones, que le sean imputables, de acuerdo con su grado de participación.
- La posibilidad de considerar como activo intangible, desde el momento de su realización, de los activos intangibles y gastos de naturaleza investigadora realizados en permisos y concesiones vigentes, caducados o extinguidos, incluyéndose en este concepto los trabajos previos geológicos, geofísicos y sísmicos y las obras de acceso y preparación de terrenos así como los sondeos de exploración, evaluación y desarrollo y las operaciones de reacondicionamiento de pozos y conservación de yacimientos. Estos activos podrán amortizarse con una cuota anual máxima del 50%, no existiendo período máximo de amortización de los activos intangibles y gastos de investigación. Por su parte, los elementos tangibles del activo podrán ser amortizados, siguiendo el criterio de unidad de producción, conforme a un plan aceptado por la Administración en los términos del párrafo d del apartado 1 del artículo 11.1.d) del TRLIS.
- La posibilidad de compensar las bases imponibles negativas mediante un procedimiento que sustituye al establecido con carácter general en el artículo 25 del TRLIS y que consiste en reducir las bases imponibles de los ejercicios siguientes en un importe máximo anual del 5% de cada una de aquéllas, sin límite temporal de compensación.

⁷¹⁶ Si bien tal exclusividad no se exige para la obtención de los correspondientes permisos y concesiones, Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (2)*..., *op. cit.*, pág. 1342.

Estas entidades tendrán derecho a una reducción en su base imponible, en concepto de factor de agotamiento, que podrá ser, a elección de la entidad, cualquiera de las dos siguientes:

- El 25% del importe de la contraprestación por la venta de hidrocarburos y de la prestación de servicios de almacenamiento, con el límite del 50% de la base imponible previa a esta reducción.
- El 40% de la cuantía de la base imponible previa a esta reducción.

La aplicación de esta reducción se encuentra condicionada a que las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de factor de agotamiento se inviertan por el concesionario, en el plazo de 10 años contados desde la conclusión del período impositivo en el que se reduzca la base imponible en concepto de agotamiento, en:

- Las actividades de exploración, investigación y explotación de yacimientos o de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos que desarrolle en el territorio español y en el subsuelo del mar territorial y de los fondos marinos que estén bajo la soberanía del Reino de España. En este caso, las actividades se podrán haber realizado en los cuatro años anteriores al primer período impositivo en que se reduzca la base imponible en concepto de agotamiento⁷¹⁷.

⁷¹⁷ A estos efectos, se entenderá por exploración o investigación los estudios preliminares de naturaleza geológica, geofísica o sísmica, así como todos los gastos realizados en el área de un permiso de exploración o investigación, tales como los sondeos de exploración, así como los de evaluación y desarrollo, si resultan negativos, los gastos de obras para el acceso y preparación de los terrenos y de localización de dichos sondeos. También se considerarán gastos de exploración o investigación los realizados en una concesión y que se refieran a trabajos para la localización y perforación de una estructura capaz de contener o almacenar hidrocarburos, distinta a la que contiene el yacimiento que dio lugar a la concesión de explotación otorgada. Se entenderá, a estos efectos, por inversiones en explotación las realizadas en el área de una concesión de explotación, tales como el diseño, la perforación y la construcción de los pozos, las instalaciones de explotación, y cualquier otra inversión, tangible o intangible, necesaria para poder llevar a cabo las labores de explotación, siempre que no se correspondan con inversiones realizadas por el concesionario en las actividades de exploración o de investigación

- El abandono de campos y en el desmantelamiento de plataformas marinas. Se entenderá por abandono de campos y desmantelamiento de plataformas marinas los trabajos necesarios para desmantelar las instalaciones productivas terrestres o las plataformas marinas dejando libre y expedito el suelo o el espacio marino que aquellas ocupaban en la forma establecida por el decreto de otorgamiento

Como en el caso del régimen especial de la minería, para Fernández Orte la reducción por factor de agotamiento resulta positiva “en la medida en que las actuaciones sujetas a reducción suponen recuperar en parte el daño sufrido por el medio natural como consecuencia de la realización de las actividades mencionadas”⁷¹⁸.

Las inversiones financiadas por aplicación del factor de agotamiento no podrán acogerse a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI, entre las que se incluyen las deducciones por inversiones medioambientales (art. 103.5 del TRLIS).

3.3.4 Comunidades titulares de montes vecinales en mano común

Los montes desarrollan una importante función ambiental en la prestación de servicios para la conservación del ambiente en general y de la biodiversidad y el clima en particular, lo que les hace merecedores de protección jurídica por sus efectos ecológicos, económicos, sociales e, incluso, paisajísticos y a sus propietarios de una compensación/retribución por sus prestaciones ambientales⁷¹⁹.

referidas anteriormente. Se incluirán como explotación, a estos efectos, los sondeos de evaluación y de desarrollo que resulten positivos.

⁷¹⁸ Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *op. cit.*, pág. 104.

⁷¹⁹ Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo IV (Actualización), Edisofer, Madrid, 2003, págs. 275-297, en particular págs. 279-280 y 290-291. Por su parte, Moreno Molina y Domínguez Alonso, en relación con los bosques, distinguen tres tipos de funciones que los mismos desarrollan en la actualidad:

Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común se encuentran reguladas en la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, sobre régimen de los montes vecinales en mano común, de cuya regulación cabe destacar el carácter indivisible, inalienable, imprescriptible e inembargable de los montes, correspondiendo su titularidad dominical, sin asignación de cuotas, a los vecinos integrantes en cada momento del grupo comunitario de que se trate⁷²⁰.

Siguiendo a Herrera Molina, las particularidades que caracterizan las explotaciones forestales, con un largo ciclo de producción muy amplio, genera grandes dificultades para la determinación de los rendimientos netos conforme a los criterios generales y pueden hacer insuficientes los límites temporales previstos para la compensación de bases imponibles negativas pueden resultar insuficiente, lo cual, junto a la existencia de determinados gastos de explotación que pueden afectar a varios ejercicios, aconsejaría el establecimiento de reglas especiales e incluso la posibilidad de optar por un régimen de estimación objetiva que tuviera en cuenta dichas peculiaridades⁷²¹.

-
- Funciones ecológicas o reguladoras de la dinámica de la biosfera, mencionando su importancia para la protección del suelo contra la erosión, servir de hábitat para fauna y flora, la mejora de la calidad de las aguas y su influencia sobre la atmósfera como sumidero de dióxido de carbono y otros gases de efecto invernadero.
 - Servicios sociales en sentido amplio, al desarrollar funciones culturales, educativas, recreativas y de mejora de calidad de vida y ser motor del ecoturismo y del desarrollo rural.
 - Funciones de carácter estrictamente económico, relacionadas con el aprovechamiento de productos forestales.

Moreno Molina, José Antonio y Domínguez Alonso, A. Patricia, “Protección del bosque”, en Ortega Alvarez, Luis y Alonso García, M^a Consuelo (Dirs.), *Tratado de Derecho Ambiental*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 564-565.

⁷²⁰ Márquez Molero, Rafael, “La fiscalidad de los montes en España”, *op. cit.*, 2004, pág. 269; Márquez Molero, Rafael, “La fiscalidad de los montes en España”, *op. cit.*, 2003, págs. 35.

⁷²¹ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, págs. 301-302.

En relación con distintas propuestas para adaptar el régimen fiscal a la realidad de la actividad forestal, véase Dans del Valle, Francisco, Molina Rodríguez, Fernando, Raposo Arceo, Juan Jesús y Romero García, Angel, “La viabilidad de la gestión del monte privado en España: propuestas para una nueva fiscalidad forestal”, *Agricultura y Sociedad*, n° 85, enero-abril 1998, págs. 67-94.

A la vista de estas circunstancias, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introdujo un régimen especial para las “comunidades titulares de montes vecinales en mano común”, actualmente regulado en el artículo 123 del TRLIS, por el cual se incluye expresamente y de forma excepcional a estas comunidades⁷²², pese a carecer de personalidad jurídica propia, entre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades⁷²³, se establece la tributación de su base imponible al tipo reducido del 25%⁷²⁴ y la posibilidad de reducir la base imponible correspondiente a estos sujetos pasivos en el importe de los beneficios que se apliquen a:

a) Inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado⁷²⁵.

⁷²² Lete Achirica, Carlos, “Régimen Tributario de las Comunidades...”, *op. cit.*, pág. 67.

⁷²³ No obstante, Lete Achirica advierte de importantes desajustes entre las normas tributarias y las normas civiles de aplicación a los montes vecinales de mano común, puesto que la Ley 55/190 configura estas comunidades como comunidades de bienes “de tipo germánico” o en mano común, sin posibilidad de determinar las cuotas asignables a cada comunero, mientras que las normas tributarias no aclararan a que clases de comunidades se refieren, Lete Achirica, Carlos, “Régimen Tributario de las Comunidades...”, *op. cit.*, pág. 67.

La tributación de estas comunidades por el Impuesto sobre Sociedades se ha complementado con la regulación del régimen de tributación de los comuneros, prevista en el apartado 5 del artículo 123 del TRLIS, según el cual los partícipes o miembros de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común integrarán en la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las cantidades que les sean efectivamente distribuidas por la comunidad, teniendo dichos ingresos el tratamiento previsto para las participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad, a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo 25 de la LIRPF. Como ha destacado Lete Achirica, “no resulta posible la participación de personas jurídicas en las comunidades de esta clase, puesto que los montes vecinales en mano común son montes de naturales especial que pertenecen a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales, y vienen aprovechándose consuetudinariamente por los miembros de aquellos en su condición de vecinos”, Lete Achirica, Carlos, “Régimen Tributario de las Comunidades...”, *op. cit.*, pág. 76.

⁷²⁴ Este tipo reducido es “equivalente al que se aplica, por ejemplo, a los sindicatos de trabajadores o a ciertas fundaciones, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro” (consulta 2358-00, de 18 de diciembre de 2000, consultas 2509-00 a 2521-00, de 27 de diciembre de 2000), habiéndose propuesto la posibilidad de reducir “algún punto” el tipo de gravamen aplicable a este tipo de comunidades, teniendo en cuenta que las modificaciones introducidas por la Ley 35/2006 han reducido el tipo de gravamen general y los tipos previstos para las empresas de reducida dimensión, Adame Martínez, Miguel Angel y Adame Martínez, Francisco David, *Instrumentos jurídicos de derecho civil y tributario para la protección del Monte Mediterráneo*, Editorial Comares, Granada, 2008, págs.126-127

⁷²⁵ La DGT ha considerado que tienen cabida en este concepto:

b) Gastos de conservación y mantenimiento del monte⁷²⁶.

-
- La construcción y acondicionamiento de un galpón de carácter agrícola y forestal para guardar maquinaria forestal y los aperos de trabajo (labores de plantación, extinción de incendios, etc.); la compra de un tractor de uso agrario-forestal para labores dentro de la comunidad y para los comuneros; y la construcción y reparación de pistas forestales, pueden considerarse inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado, teniendo en cuenta, en el caso del galpón y el tractor, que su destino ha de ser dicha conservación, mejora, protección, acceso y servicios (consulta V1824-08, de 13 de octubre de 2008).
 - La compra de maquinaria y material forestal necesario para las labores silvícolas, los tratamientos silvícolas y repoblaciones forestales, la recuperación de zonas degradadas (zonas húmedas, restitución del terreno), la recuperación de muros perimetrales del monte (obras de reconstrucción del muro delimitador del perímetro del monte, con el objeto de definir claramente los límites del mismo), el levantamiento topográfico del perímetro del monte con la finalidad de delimitar la propiedad del monte (consulta V2688-09, de 7 de diciembre de 2009).
 - La adquisición de terrenos de titularidad privada para su correcta gestión, permitiendo la creación de una banda perimetral que mejore la prevención y defensa contra incendios forestales y de la efectividad de los tratamientos de especies arbóreas invasoras, el aumento de la accesibilidad del monte mediante la recuperación de caminos tradicionales, el aumento de la zona de esparcimiento y recreo para los usuarios del monte, la mejora del disfrute de los usuarios mediante la recuperación y puesta en valor del patrimonio etnográfico existente y el aumento de la superficie de determinadas especies conforme al cumplimiento de la normativa de incendios (consulta V2688-09, de 7 de diciembre de 2009).
 - Las cantidades destinadas a la repoblación del monte (consultas 2509-00 a 2521-00, de 27 de diciembre de 2000).

⁷²⁶ Esa letra, siguiendo a García García, se añadió por la Ley 16/2007, de 4 de julio, con el objeto de adecuar este régimen a la realidad económica de la actividad desarrollada por los montes y favorecer el desarrollo medioambiental de los mismos, García García, Concepción, “Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª edición, 2008, págs. 1233-1234.

Sin embargo, a juicio de Fernández López, no parece muy justificada la introducción de esta letra, ya que los gastos de conservación y mantenimiento del monte tenían cabida en la letra a), referente a las inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado. Si bien Fernández López no considera que el legislador haya querido así despejar las dudas entre los conceptos de inversión y gastos, en nuestra opinión probablemente esa sea la razón que justifica este nuevo apartado. Fernández López, Roberto Ignacio, “Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común”, *op. cit.*, págs. 1303-1304.

La DGT ha considerado que pueden considerarse gastos de conservación y mantenimiento del monte los gastos salariales derivados de la contratación de la brigada forestal, cuya función es la vigilancia del monte, la limpieza del monte, y tareas de prevención de incendios forestales, y de la contratación de ingenieros técnicos forestales en concepto de tratamiento de plagas forestales. Asimismo, la compra de maquinaria y material forestal necesario para las labores silvícolas, tratamientos silvícolas y repoblaciones forestales, la recuperación de zonas degradadas (zonas húmedas, restitución del terreno), la recuperación de muros perimetrales del monte (obras de reconstrucción del muro delimitador del perímetro del monte, con el objeto de definir claramente los límites del mismo), el levantamiento topográfico del perímetro del monte con la finalidad de delimitar la propiedad del monte, la redacción del proyecto de ordenación del monte y la redacción de otros trabajos (estudio de la evolución y límites del

c) Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social⁷²⁷.

Según indica Lete Achirica, la aplicación de beneficio a estas finalidades puede efectuarse de forma cumulativa, es decir, simultáneamente a todas ellas, tratándose así de un “verdadero beneficio tributario que no guarda parangón con la estructura formal del Impuesto sobre Sociedades, dado que no acude al reconocimiento de especialidades en el sistema de amortización a utilizar; no se emplean deducciones o bonificaciones en la cuota, etc.”⁷²⁸.

La aplicación del beneficio a las indicadas finalidades se deberá efectuar en el propio período impositivo o en los cuatro siguientes⁷²⁹, salvo que en dicho plazo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el sujeto pasivo para aplicar los beneficios y sea aceptado por la Administración tributaria en los

monte con el objeto de que se delimite la propiedad del monte; estudio de hábitats presentes, fauna, flora, etc. en general estudios para aumentar el conocimiento del monte), en la medida que tengan como finalidad garantizar la supervivencia y mejora de los valores del monte (consulta V2688-09, de 7 de diciembre de 2009).

⁷²⁷ La DGT ha señalado que “tendrán la consideración de obras de interés social todas aquéllas actuaciones que beneficien a la colectividad en su conjunto y no a determinados individuos” (entre otras, consulta V0070-10, de 20 de enero de 2010, consulta V2244-11, de 23 de septiembre de 2011, consulta V0066-13, de 11 de enero de 2013).

⁷²⁸ Lete Achirica, Carlos, “Régimen Tributario de las Comunidades...”, *op. cit.*, pág. 69.

⁷²⁹ Para los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2008, el plazo para la aplicación del beneficio era el propio ejercicio o los tres siguientes. En relación con esta redacción, la DGT había aclarado que “para hacer efectiva la reducción de la base imponible del período impositivo N1, el beneficio obtenido en dicho período debe invertirse en los bienes y servicios mencionados, ya sea durante el propio período impositivo (N1) o a lo largo de los tres siguientes (N2, N3 o N4), sin que sean deducibles los gastos que, en su caso, pudieran contabilizarse por la aplicación de tales beneficios en la financiación e inversiones referidas” (consulta V0366-05, de 8 de marzo de 2005). Con la nueva redacción, introducida por la Disposición adicional octava, apartado 1, treinta y uno, de la Ley 16/2007, de 4 de julio, este criterio seguiría siendo de aplicación, si bien la inversión podría realizarse en los períodos N2, N3, N4 y N5.

Sieiro Constenla se ha cuestionado si la referencia al “propio período” ha de entenderse como el ejercicio en el que se ha generado el beneficio o aquel en el que tiene lugar su determinación y, por tanto, la aprobación de la aplicación del resultado, pareciendo inclinarse por esta segunda alternativa, al considerar “difícil sostener una afectación de un beneficio a un fin en el propio período que se genera, cuando esta magnitud se determina una vez cerrado el ejercicio”, Sieiro Constenla, Milagros, “Las comunidades de montes vecinales...”, *op. cit.*, pág. 456. En el mismo sentido, Fernández López, Roberto Ignacio, “Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común”, *op. cit.*, pág. 1310.

términos que se establezcan reglamentariamente, posibilidad que Fernández Orte considerar acertada “dado que los beneficios aplicados a dichas finalidades pueden superar el importe de la base imponible”⁷³⁰.

Compartimos con Herrera Molina, que “en principio esta normativa puede valorarse positivamente, por otorgar un tratamiento favorable a la protección forestal y simplificar en algunos casos los deberes formales”⁷³¹, habiendo destacado también Lete Achirica el carácter “extremadamente ventajoso” de este régimen en relación con el régimen general⁷³².

3.4 La compensación de bases imponibles negativas como medida de política ambiental

Herrera Molina ha sugerido la posibilidad de incorporar elementos ambientales en el régimen de compensación de bases imponibles negativas estableciendo plazos especiales de compensación para las pérdidas derivadas de inversiones o circunstancias que benefician al medio ambiente⁷³³.

Conforme al artículo 10.1 del TRLIS, “la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”, precepto que se completa con el artículo 25.1 del TRLIS, el cual dispone que “las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación

⁷³⁰ Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *op. cit.*, pág. 104. La previsión reglamentaria no ha sido aún desarrollada, cabiendo plantearse la posibilidad de aplicar el régimen previsto en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, como parece apuntar Fernández Orte.

⁷³¹ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 302. En el mismo sentido, Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *op. cit.*, pág. 104.

⁷³² Lete Achirica, Carlos, “Régimen Tributario de las Comunidades...”, *op. cit.*, pág. 67.

⁷³³ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1.062.

podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos”⁷³⁴.

Entre las distintas razones que se han expuesto a favor de la compensación de pérdidas⁷³⁵, cabe destacar las señaladas por Gota Losada⁷³⁶, en relación con la influencia que puede tener sobre las inversiones⁷³⁷. Así, a juicio de este autor, este régimen de compensación:

- a) Permite la asunción de riesgos, porque confiere la seguridad de que las pérdidas que puedan originarse como consecuencia de nuevas instalaciones, iniciación de actividades, etc., podrán ser compensadas con los beneficios de ejercicios siguientes o anteriores.

⁷³⁴ Redacción dada por el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011. En virtud de este Real Decreto-Ley se alarga el plazo de compensación de 15 a 18 años, siendo de aplicación el nuevo plazo de compensación a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012. En consecuencia, la ampliación del plazo de compensación tiene carácter permanente, aun cuando el mismo derive de una limitación temporal del derecho de compensación de carácter temporal con efectos exclusivos para los ejercicios 2011, 2012 y 2013, López-Santacruz Montes, José Antonio, “Modificaciones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades introducidas por el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011”, Actum Fiscal, nº 53-54, julio-agosto de 2011 (versión electrónica), pág. 7.

⁷³⁵ Aunque aquí nos refiramos a compensación de “pérdidas”, lo que son objeto de compensación son las “bases imponibles negativas”, puesto que, como afirma Calvo Vérguez, este régimen de compensación se configura como un mecanismo de carácter estrictamente fiscal, que no se encuentra supeditado a la realización de operaciones de saneamiento financiero de las pérdidas contables, Calvo Vérguez, Juan, “El régimen fiscal de la compensación de bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades: restricciones aplicables”, Gaceta Fiscal, nº 316, febrero de 2012, versión electrónica, pág. 1

⁷³⁶ Gota Losada, Alfonso, “La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades”, Hacienda Pública Española, nº 5, 1970, pág. 62.

⁷³⁷ Sin embargo, Esteban Marina y Vázquez Canales afirmaban en 1984 que “en nuestros días, defender tal compensación creemos que es simplemente una habilidad dialéctica; la experiencia nos tiene demostrada que no existe relación causal entre la inversión empresarial y el beneficio tributario de la compensación de pérdidas”, Esteban Marina, Angel y Vázquez Canales, Carlos, “La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades: Análisis histórico y régimen vigente”, Crónica Tributaria, nº 48, 1984, pág. 301.

- b) Fomenta el dinamismo de las inversiones privadas, porque implica que la tributación se ajusta al beneficio realmente obtenido. Es claro que la ausencia de compensación de pérdidas puede originar una presión fiscal casi prohibitiva para las inversiones, que en los primeros ejercicios de la actividad producen pérdidas.
- c) La tecnología moderna obliga constantemente a la renovación o ampliación de las instalaciones. Por tanto, la industria exige planes especiales de amortización o amortizaciones aceleradas que tengan presente no sólo la depreciación producido por el uso, sino, lo que es más importante, la aparición de nuevas técnicas que obligan a sustituir las instalaciones existentes. Tales regímenes pueden originar en períodos cortos de tiempo elevadas pérdidas, que deben poder ser compensadas, pues en caso contrario, se limitaría la eficacia de los regímenes especiales de amortización.

En todo caso, no cabe calificar la compensación de pérdidas como un beneficio fiscal⁷³⁸ inspirado en criterios extrafiscales de promoción de inversión, sino que, como ha señalado Sanz Gadea, la finalidad de esta institución es que se tomen en consideración la totalidad de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, pues si no existiera la posibilidad de compensar las pérdidas “un conjunto de operaciones no tendría eficacia fiscal, de tal manera que un conjunto de hechos quedaría al margen de la determinación de la obligación tributaria, lo que, obviamente, no es de recibo, esencialmente desde el prisma de la equidad”⁷³⁹.

⁷³⁸ Así la calificaron Esteban Marina y Vázquez Canales, para quienes “la compensación de pérdidas es, sin ningún género de duda, un beneficio fiscal a disfrutar en ejercicios futuros” y, de forma más específica, “una bonificación fiscal, puesto que entraña deducir del beneficio del ejercicio corriente (el sometido a liquidación impositiva) las pérdidas sufridas por el sujeto pasivo (sociedad) en ejercicios anteriores, ya liquidados”, Esteban Marina, Angel y Vázquez Canales, Carlos, “La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades: Análisis histórico y régimen vigente”, *op. cit.*, págs. 297 y 308.

⁷³⁹ Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...* Tomo II, *op. cit.*, pág. 1.499. En este sentido, Duran-Sindreu Buxadé destaca el acierto de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 26 de enero de 2001 al señalar que “el período de un año no es representativo de la realidad fiscal de las empresas, de ahí que se produzca la ruptura de los ejercicios económicos, y una de las manifestaciones de este principio acogido en el IS es, sin duda, la compensación de las pérdidas producidas en el período con las bases imponibles positivas generadas en los cinco años siguientes”, por lo que, a juicio del

Dicho de otro modo, en caso de que no fuera posible la compensación de las pérdidas fiscales, se manifestaría una sobreimposición contraria al principio de capacidad económica al no tomarse en consideración la totalidad de la vida de la empresa⁷⁴⁰. Por esta razón, para Sanz Gadea resulta claro que “la compensación de pérdidas o bases imponibles negativas no es sino una técnica que permite, mediante una excepción al principio de independencia de ejercicios⁷⁴¹, determinar con mayor acierto y equidad la base imponible”, lo que no permite conceptualizar este instrumento como un beneficio fiscal⁷⁴², sino como una técnica tributaria orientada a la mejor determinación de la base imponible⁷⁴³, es decir, un elemento

Tribunal, resulta “adecuado que el desenvolvimiento normal del impuesto se realice no en consideración estanca de cada ejercicio, sino en función de la propia evolución contable de la empresa, al constituir dicho dinamismo el desarrollo habitual de empresa, contable y fiscalmente”, Duran-Sindreu Buxadé, Antonio, “Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, en Rubio Guerrero, Juan José (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág., 501. En el mismo sentido, Huidobro Arreba, Ignacio, “La compensación de bases imponibles negativas”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª Edición, 2008, pág. 524.

⁷⁴⁰ Colmenar Valdés, Salvador, “La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, nº 13, julio de 1997, pág. 94. Sin embargo, en una posición minoritaria, Esteban Marina no considera este razonamiento completamente aceptable, pues “una empresa mercantil en nada se parece a un ser humano; la empresa puede, a voluntad de los gestores, crecer o decrecer alternativamente; alcanzar larguísima supervivencia y hasta, teóricamente, la inmortalidad, o extinguirse en cualquier momento. Nada de esto le es posible a la persona física”, Esteban Marina, Angel, “Impuesto sobre Sociedades: La compensación de pérdidas en la Ley 43/1995”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 175, 1997, pág. 65.

⁷⁴¹ La excepción al principio de independencia de ejercicios es, también para Calvo Vérguez, el origen del crédito de impuesto que representa la compensación de bases imponibles negativas, Calvo Vérguez, Juan, “La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Actum*, nº 61, marzo de 2012, pág. 55.

⁷⁴² Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades... Tomo II, op. cit.*, pág. 1.504. En el mismo sentido, Duran-Sindreu Buxadé, Antonio, “Compensación de bases imponibles negativas...”, *op. cit.*, pág. 501; Colmenar Valdés, Salvador, “La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 94; Pascual Pedreño, Eladio, “La compensación de pérdidas de ejercicios anteriores en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, nº 13, julio de 1999 (versión electrónica), pág. 2.

Sin embargo, ante la limitación introducida por el Real Decreto-Ley 9/2011 a la compensación de bases imponibles negativas en los años 2011, 2012 y 2013 en función del importe de la cifra de negocios, Sanz Gadea ha llegado a preguntarse si tal vez ha revivido el viejo perjuicio de que la compensación de pérdidas es un privilegio fiscal, Sanz Gadea, Eduardo, “El Impuesto sobre Sociedades en 2011”, *op. cit.*, págs. 18-19. Compartimos con este autor que la limitación del derecho a la compensación de pérdidas no es la mejor medida para incrementar la recaudación.

⁷⁴³ Barrachina Juan, Eduardo, “La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Gaceta Fiscal*, nº 159, noviembre de 1997, versión electrónica, pág. 4.

cuantitativo de la obligación tributaria y no como una excepción al principio de igualdad o generalidad por razones de política tributaria o una aplicación del principio de instrumentalidad del tributo⁷⁴⁴.

La normativa española, a diferencia de la de otros países de nuestro entorno⁷⁴⁵, ha optado con limitar el plazo en el que puede efectuarse la compensación, fijándolo actualmente en los 18 años inmediatos y sucesivos⁷⁴⁶ a aquel en que se obtuvieron las bases imponibles negativas⁷⁴⁷.

⁷⁴⁴ Merino Antigüedad, José María, “La compensación fiscal de pérdidas”, *Impuestos*, nº 6, junio de 1998, pág. 673

⁷⁴⁵ Véase Martínez Serrano, Alicia, “La compensación de bases imponibles: valoración crítica y propuestas de reforma a la luz del Derecho comparado”, *Impuestos*, nº 9, mayo de 2005.

⁷⁴⁶ Sin embargo, en otros países, como Francia, está permitida la compensación de pérdidas con beneficios de ejercicios anteriores, Sanz Díaz-Palacios, José Alberto y Orban, Lionel, “La compensación de pérdidas y bases imponibles negativas en la imposición societaria: una perspectiva de derecho comparado (la situación en Francia y Bélgica)”, *Crónica Tributaria*, nº 117, 2005, pág. 150.

Señala Sanz Gadea que “la no compensación retrospectiva no tiene otra justificación que la meramente recaudatoria. No ha de desdeñarse la función recaudatoria del tributo, pero la consecución de la misma puede realizarse en el marco del respeto a la equidad, lo que no sucede si las pérdidas o bases imponibles negativas no se compensan totalmente”, Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades... Tomo II, op. cit.*, pág. 1.500. En relación con esta posibilidad, Viana Barral y Villalón Pérez-Artacho consideran que “una propuesta de este tipo exigiría una previa reflexión por la complejidad que, desde el punto de vista práctico, puede implicar; la tramitación de la devolución del impuesto podría suponer una inspección en toda regla de la autoliquidación efectuada y ocasionar problemas de liquidez al Tesoro Público y ciertos desajustes en los Presupuestos Generales del Estado”, Viana Barral, Víctor y Villalón Pérez-Artacho, Julia, “Compensación de bases imponibles negativas”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Cizur Menor, 2ª edición, 2010, pág. 611.

⁷⁴⁷ Si bien el propio artículo 25 del TRLIS, en sus apartados 3 y 4, prevé dos excepciones en las que el plazo de compensación no comenzará a computarse hasta el primer ejercicio cuya renta sea positiva:

- Las entidades de nueva creación.
- Las sociedades concesionarias de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje, respecto a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de las mismas.

El fundamento de estas normas es el período de maduración necesario para que este tipo de entidades obtengan beneficios lo cual da lugar a una discriminación positiva respecto del plazo de compensación que, para Sanz Gadea, en el caso de entidades de nueva creación, “vendría a restituir una desigualdad mostrada por la realidad económica entre las entidades veteranas y aquellas que inician su existencia”. Sin embargo, respecto a las sociedades concesionarias, en relación a las cuales se suele aducir el peso de la carga financiera (véase, por ejemplo, Calvo Végez, Juan, “El régimen fiscal de la compensación de bases imponibles negativas...”, *op. cit.*, pág. 6, o Calvo Végez, Juan, “La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 57), en su opinión dicho argumento, caso de ser válido, también sería aplicable a otras actividades, dando lugar a una discriminación reprochable desde la perspectiva del principio de igualdad ante la ley, Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto*

Una excepción la encontramos en la disposición adicional octava de la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, que determinó la paralización de las centrales nucleares en moratoria⁷⁴⁸, previéndose una extensión del plazo de compensación entonces vigente de 7 a 10 años a las bases impositivas negativas que se pudieran originar como consecuencia de dicha paralización. En dicho momento, el plazo de compensación se encontraba en 5 años (Ley 61/1978), el cual se incrementó a 7 años con la aprobación de la LIS.

En relación con esta disposición, Herrera Molina ha señalado que “está relacionada con una medida de política ambiental –en cuanto se considere que una paralización nuclear beneficie al medio ambiente–, sin embargo, sirve directamente al principio de capacidad económica dadas las pérdidas extraordinarias que la paralización puede provocar, y que no podrían ser compensadas en el período ordinario”, entonces de siete años, previsto en la Ley⁷⁴⁹. Una vez que el plazo de compensación se incrementó, con carácter general a 10 años, con ocasión de la modificación introducida por la Ley 40/1998, y posteriormente a 15 años y 18 años, la extensión prevista por la disposición adicional octava de la Ley 40/1994 perdió su especificidad, a pesar de que hasta la fecha no ha sido derogada⁷⁵⁰.

sobre Sociedades... Tomo II, *op. cit.*, págs. 1592-1593. De la misma opinión es Esteban Marina, para quien “desde el punto de vista de igualdad ante la ley se produce un manifiesto agravio comparativo. No parece muy coherente otorgar la referida demora a las nuevas instalaciones de las sociedades concesionarias y no otorgarlo a las nuevas instalaciones de otras actividades empresariales, como pueden ser la industria química, fabricación de automóviles, grandes superficies, cadenas de distribución, etc. El principio de generalidad en la imposición obliga a un tratamiento similar y las razones relativas a la inversión, financiación y laborales que puedan existir a favor de conceder el citado beneficio a la explotación de autopistas se dan también en las otras actividades acabadas de reseñar”, Esteban Marina, Angel, “Impuesto sobre Sociedades: La compensación de pérdidas en la Ley 43/1995”, *op. cit.*, pág. 78.

⁷⁴⁸ Se trata de las centrales nucleares de Lemóniz, Valdecaballeros y Trillo II, Viana Barral, Víctor y Villalón Pérez-Artacho, Julia, “Compensación de bases impositivas negativas”, *op. cit.*, pág. 610.

⁷⁴⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1.062.

⁷⁵⁰ Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...* Tomo II, *op. cit.*, pág. 1.597.

No obstante lo anterior, la ampliación del plazo de compensación o incluso la eliminación de limitaciones temporales podría ser recomendable como instrumento para el fomento de inversiones medioambientales, ya sea para el caso de empresas de nueva creación o para el caso de actividades que exijan un dilatado período de tiempo para la obtención de beneficios. Este último podría ser el caso, por ejemplo, del desarrollo de actividades de producción de energía a partir de fuentes renovables, en las que la conjunción de la carga financiera y la amortización de los activos pueden conducir a que la rentabilidad de la inversión no se refleje hasta transcurrido un largo período de tiempo. En esta línea, como hemos adelantado al analizar los regímenes de libertad de amortización, Vaquera García ha sugerido, para los circunstancias más extremas en que la libertad de amortización no pudiera aprovecharse por insuficiencia de bases imponibles positivas, la posibilidad de permitir la compensación en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas (entendemos que más allá del período ordinario de compensación), siempre que se demostrara que la instalación en cuestión ha realizado los esfuerzos ecológicos pertinentes para poder acogerse a este beneficio fiscal, si bien advierte que esta medida tendría una importante dependencia de la tecnología y las ciencias naturales, lo que complica la tarea de legislador a la hora de diseñar estas medidas tributarias⁷⁵¹

A este respecto, cabe señalar que, como hemos comentado con anterioridad, el TRLIS prevé un régimen fiscal especial para de la investigación y explotación de hidrocarburos que contempla la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas, mediante el procedimiento de reducir las bases imponibles de los ejercicios siguientes en un importe máximo anual del 5% de cada una de aquéllas, sin límite temporal de compensación, por lo que los regímenes de compensación de pérdidas sin limitación temporal no son desconocidos por el sistema fiscal español y, en consecuencia, cabría valorar esta posibilidad en aquellos casos en

⁷⁵¹ Vaquera García, Antonio, *La fiscalidad y el medio ambiente*, op. cit., págs. 150 y 151.

que las características ambientales de la inversión o actividad realizada así lo aconsejara.

3.5 Tipo de gravamen y bonificaciones por actividades ambientales

3.5.1 Tipos reducidos por actividades favorables al medio ambiente

El Impuesto sobre Sociedades se caracteriza por ser un impuesto proporcional, ya que, con carácter general, la cuota íntegra se calcula mediante la aplicación de un tipo fijo de gravamen⁷⁵², sin perjuicio de que podamos encontrar alguna excepción, como en el caso de empresas de reducida dimensión⁷⁵³.

Conforme a lo establecido en el artículo 55 de la Ley General Tributaria, el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra. Dicho precepto contempla de la posibilidad de que los tipos de gravamen sean específicos o porcentuales, debiéndose aplicar según disponga la Ley propia de cada tributo a cada unidad, conjunto de unidades o tramo de la base liquidable. El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo se denominará tarifa. Por lo que aquí nos interesa, se prevé asimismo que la Ley podrá prever la aplicación de un tipo cero⁷⁵⁴, así como de

⁷⁵² Gutiérrez Lousa destaca que el carácter sintético del Impuesto sobre Sociedades se proyecta tanto en la no discriminación por categorías o fuentes de rentas para la determinación de la base imponible como en la igualdad en el tipo de gravamen aplicable, con escasas excepciones, Gutiérrez Lousa, Manuel, “El tipo de gravamen y la cuota íntegra”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Cizur Menor, 2ª edición, 2010, pág. 655.

⁷⁵³ Justificado en la consideración de las empresas de reducida dimensión como elemento dinamizador de la actividad económica, Carracedo González, Nuria, “Tipo de gravamen y cuota íntegra”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª Edición, 2008, pág. 549.

⁷⁵⁴ Encontramos esta posibilidad en el Impuesto sobre Sociedades únicamente para los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. En relación con el medio ambiente, podemos hacer referencia a la Proposición de Ley de los beneficios fiscales sobre espacios naturales protegidos presentada, con fecha 13 de diciembre de 2007, por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC), que, considerando que las fincas situadas en espacios naturales protegidos están sujetas a diversas restricciones necesarias para garantizar los valores naturales de dichos espacios y que en el caso de fincas de propiedad privada es justo compensar con bonificaciones fiscales dichas limitaciones, proponía, entre otras modificaciones, la incorporación de un apartado 6.bis al artículo 28 con la siguiente redacción:

tipos reducidos o bonificados. De esta forma, el tipo de gravamen, que en principio podría parecer un elemento neutral, en el sentido de que su objeto no es incentivar o desincentivar comportamientos⁷⁵⁵, sino cuantificar la deuda tributaria, se puede utilizar para beneficiar una determinada conducta o actividad⁷⁵⁶, por ejemplo en el caso de que sea beneficiosa para el medio ambiente⁷⁵⁷, sirva para la conservación de especies protegidas⁷⁵⁸ o promuevan el cambio de modelo energético⁷⁵⁹, así como, en el caso contrario, para penalizar determinadas conductas o actividades, de forma que “el tipo de gravamen como los demás institutos que conforman la estructura del tributo puede ser utilizado

“Tributarán al tipo del 0 por ciento las ganancias o beneficios patrimoniales que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública”.

Asimismo, podemos encontrar otro ejemplo en el Impuesto sobre Hidrocarburos, con vigencia hasta finales de 2012, para los biocarburantes. Según López Estafador y Cámara Barroso, “esta medida, aparentemente, pretendía fomentar la utilización de estos carburantes de origen agrícola o vegetal por las evidentes ventajas medioambientales y energéticas que presentan frente a los carburantes fósiles convencionales”, si bien, a su juicio, para alcanzar dicha finalidad “hubiera bastado con omitir la referencia a estos productos en la tarifa correspondiente”, entendiéndose que “la finalidad de asignarles un tipo cero, sujetándolos de esta manera al impuesto, era someterlos al control administrativo de la normativa reguladora de los impuestos especiales”, López Espadafor, Carlos M^a y Cámara Barroso, M^a del Carmen, “La perspectiva fiscal de 2013 para los biocarburantes”, en Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Sevilla, 2011, pág. 258; véase también Cámara Barroso, M^a del Carmen, “Algunas consideraciones sobre los beneficios fiscales de los biocarburantes”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2011, pág. 75.

⁷⁵⁵ Velarde Aramayo, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en...*, *op. cit.*, págs. 112-113.

⁷⁵⁶ Lo que lleva a Velarde Aramaya a calificar estos supuestos como “tipos preferentes” en vez de “tipos reducidos”, definiendo aquellos como “aquellos tratamientos sustractivos de la carga tributaria que afectan la cuantificación del gravamen en aquella fase intermedia entre la base y la cuota tributaria con finalidades promocionales. Se trata de beneficios tributarios que generan posiciones preferenciales constituyendo un gasto fiscal, que en unos casos tienen como consecuencia la pérdida de la función típica del instituto (tipo cero) y en otros modifica la propia entidad y configuración de este elemento tributario”, Velarde Aramayo, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en...*, *op. cit.*, pág. 125.

⁷⁵⁷ Fernández Orte, Jaime, *La Tributación Medioambiental...*, *op. cit.*, págs. 167-168.

⁷⁵⁸ Martínez Lozano ha señalado que la utilización del tipo de gravamen como incentivo fiscal “en el IS es factible ya que se está en presencia de un tributo proporcional. Además, dicho impuesto tiene 16 regímenes especiales, algunos de ellos con tipos reducidos en relación con el general, por lo que nada impide la teórica posibilidad de establecer regímenes fiscales para entidades en las que su objeto y actividad esté relacionada con la protección de la especie (o de las especies protegidas)”, Martínez Lozano, Juan Miguel, “Primera aproximación a los incentivos...”, *op. cit.*, pág. 76.

⁷⁵⁹ Por ejemplo, en el caso de productoras de biocombustibles, Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

para fines que exceden la simple función de cuantificación de la prestación tributaria”⁷⁶⁰.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la Disposición final tercera del TLIS permite la modificación de los tipos de gravamen por medio de las Leyes de presupuestos generales del Estado, configurándose así, junto con los incentivos generales a la inversión, como uno de los elementos estructurales del Impuesto al servicio de la política económica coyuntural⁷⁶¹.

En relación con este último uso de los tipos de gravamen, Gota Losada ha apuntado la posibilidad de aplicar un tipo de gravamen reducido sobre los rendimientos derivados de las inversiones que se pretenden incentivar, ya sea para el caso de nuevas explotaciones o para sectores previamente seleccionados⁷⁶², alternativa que, operando sobre el rendimiento esperado de la inversión, se puede instrumentar mediante la aplicación de un tipo reducido, exenciones o bonificaciones a los beneficios procedentes de las inversiones incentivadas, como la bonificación del 50% prevista por la Ley de 15 de mayo de 1945 durante un período de 15 años para la parte de los beneficios procedentes de nuevas instalaciones eléctricas, mineras y de productos nitrogenados⁷⁶³.

Desde la perspectiva económica, Lagares Calvo no considera que las medidas sobre el tipo impositivo sean las más adecuadas para el fomento de inversiones o

⁷⁶⁰ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 105.

⁷⁶¹ García Cantón, Eduardo, “La deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades”, en Rubio Guerrero, Juan José (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 552.

⁷⁶² No recomienda, por tanto, la reducción general del tipo de gravamen, pues, aun cuando aumenta el beneficio disponible y fomenta la realización de inversiones, su coste fiscal es muy elevado y puede carecer de la necesaria justificación, salvo en situaciones de grave depresión económica en las que pudiera ser razonable un relanzamiento general de la inversión, Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, págs. 232-234.

⁷⁶³ Gota Losada, Alfonso, “Contabilización de la libertad de amortización:...”, *op. cit.*, pág. 13; Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 233.

para alcanzar cualquier otra finalidad de política económica. Este autor explica que el impacto de esta medida sobre el coste de utilización del capital suele tener un efecto más reducido que las otras alternativas generalmente existentes (las amortizaciones aceleradas o las deducciones en cuota), puesto que la reducción del tipo de gravamen afecta tanto a las rentas obtenidas como a las amortizaciones de los activos incentivados que fiscalmente disminuyen la renta gravable, con lo que aumenta el beneficio gravable y por tanto, el uso del capital⁷⁶⁴.

En consecuencia, no parece que, a priori, las medidas que incidan sobre el tipo de gravamen sean las más adecuadas para la incentivación de las inversiones medioambientales. De hecho, no encontramos en la actual regulación del Impuesto sobre Sociedades ningún supuesto en el que se aplique un tipo reducido a las rentas derivadas de una determinada inversión, y mucho menos ambiental, sino que los tipos reducidos se establecen en función del tipo de entidad que obtiene la renta y de su actividad. Así, el artículo 28 del TRLIS contiene una larga lista de excepciones al tipo general, de la que podemos destacar, por su mayor relación con el objeto ambiental⁷⁶⁵, la aplicación del tipo del 25% por las comunidades titulares de montes vecinales en mano común⁷⁶⁶ y las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002; y la aplicación del tipo del 10% a las entidades a las que sea de aplicación la referida Ley 49/2002.

⁷⁶⁴ Lagares Calvo, Manuel J., “El Impuesto sobre Sociedades: aspectos generales”, *op. cit.*, pág. 64.

⁷⁶⁵ Desvinculadas de la protección ambiental, el principal ejemplo de tipos reducidos es el régimen de empresas de reducida dimensión (artículo 114 del TRLIS) y de muy reducida dimensión (Disposición adicional Duodécima del TRLIS). En relación con esta última medida, Sanz Gadea ha señalado que “desde la perspectiva de la neutralidad del tributo lo deseable sería la desaparición de este tipo de incentivos, así como la coordinación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades con la tributación de las rentas del capital en el IRPF”, Gadea, Eduardo, “El Impuesto sobre Sociedades en 2011”, *op. cit.*, pág. 25.

⁷⁶⁶ Por remisión del artículo 123.3 del TRLIS. En relación con el mismo, Lete Achirica ha indicado que “parece que la pertenencia de los montes a agrupaciones vecinales justifica una imposición más reducida, en comparación con otras clases de entidades, como si existiese un cierto fin social digno de

Por tanto, ante esta ausencia, lo que sí cabría plantearnos es la posibilidad de introducir un tipo reducido para determinadas actividades favorables al medio ambiente que sirviera para promover su realización mediante una suavización de la tributación de las rentas derivadas de la misma⁷⁶⁷.

3.5.2 Bonificaciones por actividades ambientales

Señalábamos que, a juicio de Gota Losada, un efecto equivalente a la de un tipo impositivo reducido podría encontrarse en la bonificación de determinadas rentas, de forma que su tributación efectiva sea inferior a la del resto de la base imponible. A estos efectos, las bonificaciones pueden definirse como “instrumentos fiscales utilizados por el legislador para reducir la tributación de determinadas rentas en función de la naturaleza de las mismas o del territorio en que se producen”⁷⁶⁸. Como explica Díaz Yanes, las bonificaciones actúan minorando la cuota íntegra, siendo “una manera de aligerar la carga que supone el Impuesto sobre Sociedades; utilizada unas veces como incentivo para la realización de determinadas actividades, y otras, como forma de asumir por parte del Estado (al aceptar una rebaja de sus ingresos procedentes del Impuesto sobre

protección, con independencia de la cuantía de los beneficios obtenidos o a obtener”, Lete Achirica, Carlos, “Régimen Tributario de las Comunidades...”, *op. cit.*, pág. 70.

⁷⁶⁷ Así lo han propuesto López Espadador y Cámara Barroso, por ejemplo, con la finalidad de crear empresas de base tecnológica, afirmando que “no vemos impedimento en que se pudiera aplicar un tipo reducido a las spin-off; tipo que podría ser especialmente rebajado en los primeros años de vida de las mismas para incentivar a las universidades a la creación de estas para explotar el conocimiento existente en su seno”, López Espadafor, Carlos M^a y Cámara Barroso, M^a del Carmen, “Las spin-off ante la evolución...”, *op.cit.*, pág. 9.

⁷⁶⁸ Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad...”, *op. cit.*, pág. 141. Por su parte, Velarde Aramayo las define como “aquellos institutos sustractivos que operan sobre una porción de la cuota tributaria y que son expresión de una norma promocional, de carácter derogatorio, que genera posiciones preferentes en los sujetos afectados por su incidencia, y que en esencia, constituye un auténtico gasto fiscal”, Velarde Aramayo, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en...*, *op. cit.*, pág. 106. Finalmente, González García ofrece una definición según la cual “las bonificaciones son minoraciones de carácter específico, establecidas generalmente sobre la cuota, con una decidida vocación promocional, suponiendo, por tanto, un beneficio fiscal para quienes se sitúan en el supuesto de hecho incentivador previsto por la norma”, González García, Eusebio, “Los beneficios fiscales como instrumento de desarrollo”, *op. cit.*, pág. 300.

Sociedades) una parte del coste de determinadas actividades”⁷⁶⁹. Así, la bonificación se caracteriza por su función casi exclusivamente promocional⁷⁷⁰ de determinadas conductas, otorgando un tratamiento preferencial⁷⁷¹ a una parte de la renta del sujeto pasivo que ha sido integrada en la base imponible y sometida al tipo de gravamen general⁷⁷².

Un ejemplo de bonificaciones ambientales puede ser, siguiendo a Bilbao Estrada, la bonificación del 50% prevista por la normativa fiscal húngara para las ganancias derivadas de la transmisión de derechos de emisión, no alcanzando a los derechos gratuitos asignados por el Estado y sin que la base imponible pueda ser negativa por la aplicación de este beneficio fiscal, con el objeto de atraer a su territorio tanto actividades relacionadas con el comercio de los derechos de emisión como empresas de los sectores industrial y energético⁷⁷³.

Por lo que se refiere a la utilización de las bonificaciones para fomentar las inversiones medioambientales, cabe reseñar la bonificación por actividades exportadoras prevista en el artículo 34.1 del TRLIS, vigente para los ejercicios iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2014. Conforme a dicho precepto, “tendrá una bonificación del 99 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquéllos, así como de cualquier manifestación editorial de

⁷⁶⁹ Díaz Yanes, Inmaculada, “Bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades”, en Rubio Guerrero (Dir.), Juan José, *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 649.

⁷⁷⁰ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos...*, op. cit., pág. 82.

⁷⁷¹ Velarde Aramayo, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en...*, op. cit., pág. 103.

⁷⁷² García Luis, Tomás, *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo*, op. cit., pág. 109.

⁷⁷³ Sin perjuicio de la posible consideración como ayuda estatal como consecuencia de la distorsión de la competencia que puede producir, Bilbao Estrada, Iñaki, *Cambio Climático y Derecho Tributario:...*, op. cit., págs. 58-59.

carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se reinviertan en el mismo período impositivo al que se refiere la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos a la realización de las citadas actividades o en cualquiera de los activos indicados en los artículos 37, 38 y 39 de esta ley”. El elemento ambiental lo encontramos, por tanto, al condicionarse la bonificación a la reinversión, entre otros, en los activos indicados en el artículo 39 del TRLIS, por el que se regulan las deducciones por inversiones medioambientales⁷⁷⁴, con el alcance comprendido en dicho precepto⁷⁷⁵.

En consecuencia, las medidas que incidan sobre el tipo de gravamen, bien sean de forma directa (mediante el establecimiento de un tipo reducido) o de forma indirecta (mediante la bonificación de las rentas) no han sido utilizados para la incentivación de las inversiones o actividades medioambientales, existiendo, por tanto, en esta área un potencial para la introducción de incentivos fiscales ambientales.

3.6 Las deducciones como incentivo para las inversiones medioambientales

3.6.1 Las deducciones como incentivo a la inversión

Las deducciones son definidas por González García como “minoraciones establecidas con carácter general sobre la base o la cuota, que sirven, indistintamente, tanto a propósitos técnicos o estructurales como a consideraciones extrafiscales de fomento o incentivo”⁷⁷⁶.

⁷⁷⁴ El precepto establece que los elementos en los que se materialice la reinversión no disfrutarán de la deducción prevista en los artículos 37, 38 y 39 del TRLIS.

⁷⁷⁵ Por ello, la DGT no admite como elementos aptos para la reinversión, al no contemplarse en el artículo 39 del TRLIS, los siguientes: maquetación, redacción, diseño, corrección, cierre, impresión, encuadernación, papel, transporte, reimpresión, manipulados y cajas (DGT V0434-08, de 26 de febrero de 2008).

⁷⁷⁶ González García, Eusebio, “Los beneficios fiscales como instrumento de desarrollo”, *op. cit.*, pág. 300.

El TRLIS recoge los principales incentivos fiscales en forma de deducciones en la cuota⁷⁷⁷, lo cual no representa una novedad del TRLIS o de la LIS, sino que ya era una constante en las normas anteriores, lo que había dado lugar a importantes críticas por su complejidad, elevada cuantía, falta de neutralidad respecto a las opciones de inversión e ineficiente asignación de recursos⁷⁷⁸.

Siguiendo a García Luis, el concepto de “deducción” responde a distintas realidades tributarias, siendo su único elemento común que consiste en la “resta” de determinadas cantidades. Así, atendiendo a su finalidad, se puede distinguir entre la deducción como instrumento liquidatorio (restando de la cuota las cantidades ya satisfechas a cuenta del propio impuesto), la deducción como instrumento al servicio del principio de capacidad contributiva (como mecanismos para corregir la doble imposición, materializando el principio de justicia tributaria) y la deducción para la consecución de diversos objetivos de naturaleza extrafiscal (de carácter económico, social, cultural o de cualquier otra índole)⁷⁷⁹.

Estas últimas deducciones, dirigidas a fomentar aquellos comportamientos que se consideran deseables desde una perspectiva de política⁷⁸⁰, son las que aquí nos interesan, al constituir excepciones a la estructura habitual del impuesto que, si bien suponen una reducción de la recaudación, se encuentran justificadas por la corrección de mercados ineficientes debidos a externalidades, el fomento de la

⁷⁷⁷ Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (1)*,..., *op. cit.*, pág. 715.

⁷⁷⁸ Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad...”, *op. cit.*, pág. 121.

⁷⁷⁹ García Luis, Tomás, *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo*, *op. cit.*, págs. 20-21.

⁷⁸⁰ No obstante, se han propuesto medidas que pudieran incidir en las deducciones para evitar la doble imposición. Así, Hidalgo Aguilar ha sugerido en este ámbito “la no distribución del dividendo o la no participación en beneficios, los cuales sean destinados a una inversión en activos materiales (por ejemplo: instalaciones, montaje, equipos de tecnología limpia, etc.), para obtener productos o servicios (que podrían ser ecológicos), deberán ser beneficiados por el 100% (de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible) de las deducciones de doble imposición interna, como un incentivo fiscal”, Hidalgo Aguilar, María del Carmen, “Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español”, *op. cit.*, pág. 223.

inversión productiva y la competitividad o la incentivación actividades privadas de interés general⁷⁸¹, bajo la premisa de que los resultados derivados de estas actividades repercuten no sólo en la entidad que las desarrolla, sino que resultan beneficiosos para el conjunto de la economía y de la sociedad en general⁷⁸².

En definitiva, las deducciones por inversiones se pueden definir como una exención tributaria de carácter parcial de naturaleza extrafiscal, en virtud de la cual los sujetos pasivos ven reducida la cuantía de su obligación tributaria para fomentar la consecución de objetivos nítidos de política económica y social⁷⁸³.

El artículo 26 de la Ley 61/1978 trató de racionalizar y estructurar los incentivos fiscales mediante una deducción por inversiones de carácter estructural para incentivar la inversión empresarial, partiendo de la consideración de que “la inversión privada constituye una variable fundamental a efectos de la consecución de los fines primarios de la política fiscal y de ahí que determinados instrumentos de ésta se destinen a ejercer influencia sobre aquélla”⁷⁸⁴. Posteriormente, la LIS, entre otras modificaciones, suprimió la deducción por inversiones como incentivo fiscal de carácter permanente⁷⁸⁵, reguló en su cuerpo normativo únicamente aquellas deducciones de carácter estructural y recondujo

⁷⁸¹ Blanco García, Alvaro del y Gutiérrez Lousa, Manuel (Coords.), “Evolución del sistema fiscal español: 1978-2010”, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 13/2011, pág. 25.

⁷⁸² Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (1)*,..., *op. cit.*, pág. 715.

⁷⁸³ García Luis, Tomás, *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo*, *op. cit.*, págs. 24 y 26.

⁷⁸⁴ Eiroa Vilarnovo, Francisco, J., “La deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades. La Orden de 17 de junio de 1981”, en VV.AA., *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983, págs. 421 y 439.

⁷⁸⁵ A este respecto, Gota Losada había señalado que cuando la deducción por inversiones “se convierte en una medida permanente opera de modo similar a una disminución general del tipo de gravamen, pero con enormes e injustas diferencias intersectoriales”, Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 236.

los incentivos fiscales coyunturales a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, como manifestación del principio de neutralidad⁷⁸⁶.

En efecto, a juicio de Lagos Rodríguez, la adecuación al principio de neutralidad de las deducciones para incentivar determinadas actividades deberá medirse en función de su capacidad para producir beneficios al conjunto de la sociedad, respondiendo a externalidades, justificándose así su permanencia en el tiempo. Por el contrario, aquellas medidas establecidas para resolver un problema económico concreto, normalmente de carácter temporal, deberían desaparecer cuando la situación económica varíe, al objeto de evitar que se convierta en un factor distorsionador del mercado⁷⁸⁷.

Como hemos indicado con anterioridad, una de los instrumentos para incentivar las inversiones son los regímenes de amortización acelerada y libertad de amortización, frente a los cuales la doctrina ha destacado las siguientes ventajas de las deducciones:

- La deducción supone la eliminación definitiva del pago del impuesto, mientras que las medidas que inciden sobre la amortización solamente representan un diferimiento de pago⁷⁸⁸.
- A diferencia de los regímenes acelerados de amortización, las deducciones en la cuota distorsionan en menor medida la estructura del tributo⁷⁸⁹, si bien

⁷⁸⁶ Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...*, Tomo I, *op. cit.*, pág. 43. Sin embargo, como apunta este autor, “la senda diseñada por el legislador de 1995 ha sido abandonada en servicio de una ampliación, cuantitativa y cualitativa, de los beneficios e incentivos fiscales”.

⁷⁸⁷ Lagos Rodríguez, M^a Gabriela, “El principio de neutralidad...”, *op. cit.*, pág. 144.

⁷⁸⁸ Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B., *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, McGraw-Hill, Quinta edición, Madrid, 1994, pág. 479; Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, pág. 141.

⁷⁸⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, págs. 1057 y 1059.

en todo caso se produciría cierta distorsión a favor de los proyectos de inversión de menor duración⁷⁹⁰.

- La aplicación de los beneficios fiscales en cuota genera efectos inmediatos a corto plazo, a diferencia de lo que sucede con la amortización acelerada que opera a largo plazo⁷⁹¹. Por ello, Vaquero García considera que se pueden crear distorsiones a causa de la elección por parte de los sujetos de un proyecto ambiental de menor relevancia para obtener así más crédito fiscal en un primer momento, razón por la que aboga por concentrar la implantación de todo tipo de beneficios fiscales (tanto en proyectos inmediatos como diferidos en el tiempo) en los primeros años de la inversión, incentivando de este modo el que se realicen lo mismo a corta, media o larga duración⁷⁹².
- La admisión constitucional de las deducciones en la cuota no resulta problemática desde el punto de vista de la “adecuación”, pues su efecto sería equivalente al de una subvención para fomentar la actividad medioambiental, no distorsiona la estructura del tributo y desde el punto de vista de los ingresos y gastos públicos (y por tanto del principio de capacidad económica) es irrelevante que el beneficio económico se conceda mediante una subvención o un crédito fiscal. En definitiva, la cuestión está

⁷⁹⁰ Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, *op. cit.*, págs. 194-195.

⁷⁹¹ Por lo que, “mientras que la amortización acelerada favorece la inversión a largo plazo, la deducción en la cuota resulta ventajosa para los activos de vida corta. El activo de vida corta puede reemplazarse con más frecuencia, permitiendo así un uso también más frecuente de la deducción en la cuota”, Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B., *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, *op. cit.*, pág. 479.

⁷⁹² “Como lógica contrapartida, las actuaciones dañinas o contrarias a la salvaguarda de la naturaleza, tendrán un tratamiento inverso, es decir, no se beneficiarán de ningún incentivo fiscal de los que hemos visto, debiéndose revisar la legislación tributaria de los Estados para eliminar estas alteraciones en la eficacia ambiental, lo que se alcanzaría a través de una modificación del ordenamiento tributario en la mayoría de los casos, puesto que no están adaptados a las exigencia ecológica”, Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, *op. cit.*, págs. 151 y 152.

en determinar si el gasto fiscal resulta necesario, adecuado y proporcionado⁷⁹³.

Ahora bien, como ha puesto de manifiesto Lagares Calvo, las deducciones presentan como inconveniente que sus efectos se difieren al momento del pago del impuesto, siempre que la cuota de Impuesto sobre Sociedades sea positiva y suficiente, por lo que pueden distanciarse de forma apreciable del momento de la inversión, cabiendo plantearse la subvención pública como alternativa más perceptible por su beneficiario y con similar coste para la Hacienda Pública, si bien suele preferirse el crédito fiscal por su mayor transparencia⁷⁹⁴.

De las distintas deducciones existentes, por su propia naturaleza, las tres más significativas son la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, las deducciones por actividades de I+D+i y las deducciones por inversiones medioambientales⁷⁹⁵. Estas últimas, como su propia denominación indica, responden a una evidente finalidad extrafiscal de protección ambiental⁷⁹⁶, debiéndonos plantear la posibilidad de encontrar dicha finalidad en las otras dos deducciones, así como en determinadas deducciones para fomentar la realización de determinados gastos (formación profesional, contratación de trabajadores),

⁷⁹³ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, págs. 1057 y 1059.

⁷⁹⁴ Ello es así porque desde el punto de vista presupuestario las subvenciones figuran como un gasto público cuya cuantía se refleja en los presupuestos generales del Estado y se somete a control parlamentario, mientras que el crédito fiscal no es objeto de un control parlamentario tan riguroso al no ser un gasto sino una disminución de los ingresos públicos estimados para el ejercicio, Lagares Calvo, Manuel J., “El Impuesto sobre Sociedades: aspectos generales”, *op. cit.*, págs. 63-64.

⁷⁹⁵ Blanco García, Alvaro del y Gutiérrez Lousa, Manuel (Coords.), “Evolución del sistema fiscal español: 1978-2010”, *op. cit.*, pág. 25

⁷⁹⁶ “Se trata, en sentido amplio, de una técnica desgravatoria que no atiende al mismo objeto del tributo en el que se encuadra (según el cual se gravará aquella renta de la sociedad que constituya una clara manifestación de riqueza y viceversa) sino que responde a un principio rector de la política social y económica, tal como se establece en el artículo 45 de la CE. En sentido estricto, estamos ante un beneficio fiscal que, incardinando el efecto desgravatorio en la cuota íntegra, estimula la realización de una conducta coherente con la protección del medio ambiente, cual es la inversión en bienes destinados a la protección del medio ambiente. Responde, pues, a la idea de “incentivo” como categoría concreta de beneficio fiscal”, García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, págs. 82-83.

habiéndose sugerido incluso la necesidad de revisarlas para evitar el efecto contrario, esto es, el fomento de inversiones perjudiciales para el medio ambiente⁷⁹⁷.

3.6.2 Deducciones por inversiones medioambientales

Entre las medidas incentivadoras en la cuota del impuesto encontramos las deducciones por inversiones medioambientales, actualmente de carácter estructural, cuya regulación se encuentra en el artículo 39 del TRLIS. Obsérvese que decimos, en plural, deducciones por inversiones medioambientales puesto que se trata de tres deducciones distintas, si bien con el objetivo común de fomentar la protección del medio ambiente⁷⁹⁸, de las cuales actualmente únicamente se encuentra en vigor la primera de las que a continuación se enumeran:

- Deducción por inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.
- Deducción por adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera con reducidas emisiones atmosféricas.
- Deducción por inversiones en instalaciones y equipos nuevos para el aprovechamiento de fuentes de energías alternativas o renovables.

⁷⁹⁷ En este sentido, Jiménez Hernández ha advertido de los riesgos de la adquisición de “todo tipo de equipos y tecnologías en actividades tan antiecológicas como son, por ejemplo, las prospecciones y producciones de mercurio o uranio”, Jiménez Hernández, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, *op. cit.*, pág. 114.

⁷⁹⁸ Así, Borrero Moro afirma que “nos encontramos ante tres deducciones estatales encaminadas a preservar el medio ambiente, entre otros fines, la modulación de los comportamientos relacionados con la utilización de las fuentes de energía y con el consumo energético”, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, pág. 95. No obstante, a juicio de Martín Fernández, únicamente las dos primeras tendrían como finalidad inmediata la protección del medio ambiente, mientras que la tercera, al favorecer el empleo de energías renovables, sólo contribuiría al objetivo medioambiental de una manera más indirecta o mediata, Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2004, pág. 95; Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2006, págs. 108 y 121.

Este incentivo, como apuntan los expositivos del Real Decreto 1594/1997 (“En el marco de una creciente sensibilidad ecológica y medioambiental”), no pretende sino responder a la creciente demanda social de conservación del medio ambiente, premiando el esfuerzo económico de las empresas en la búsqueda de un crecimiento económico equilibrado y compatible con los intereses ambientales⁷⁹⁹, constituyendo, siguiendo a Bokobo Moiche, un indudable logro para la colectividad desde el punto de vista ambiental, que modifica el comportamiento de los sujetos de forma más rápida hacia conductas ecológicas, pues “al disminuir la cantidad a ingresar en la Hacienda Pública, tiene una incidencia directa en los agentes económicos, tanto productores como consumidores de bienes y servicios”⁸⁰⁰. Por tanto, siguiendo a López Rodríguez, la finalidad de estos incentivos fiscales es premiar el esfuerzo inversor que tenga por objeto la reducción de la contaminación originada por el desarrollo de una actividad económica, fomentando una actitud activa de las empresas hacia la protección del medio ambiente⁸⁰¹, así como otras externalidades que implica el deterioro del medio en que habitamos y que llega a determinar mayores gastos sanitarios para atender enfermedades, en pensiones, etc.⁸⁰²

Como ha señalado Galapero Flores, “estas deducciones son la plasmación en el ámbito tributario de la acción de fomento administrativo, promoviéndose e incentivándose mediante su establecimiento determinadas actividades de protección del medio ambiente, como señala la STC 7/1987, de 26 de marzo”⁸⁰³.

⁷⁹⁹ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 46.

⁸⁰⁰ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, págs. 108 y 109.

⁸⁰¹ En lo que Sanz Gadea ha denominado una “utilización del Impuesto sobre Sociedades como medio de dirigismo fiscal”, Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto sobre Sociedades contenidas en la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 y en la Ley 13/1996, de medidas fiscales, administrativas y de orden social”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 169, 1 de abril de 1997, pág. 110.

⁸⁰² López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 9.

⁸⁰³ Galapero Flores, Rosa, “Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+I”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 2009 (versión electrónica), pág. 24.

Su justificación económica se encuentra, a juicio de Gutiérrez Lousa, en la procura de un incentivo fiscal que complementa la imposición medioambiental que han desarrollado las Comunidades Autónomas, de forma que las empresas que deseen aumentar su producción sin aumentar los costes tributarios deberán invertir en determinados activos que les permitan reducir sus efectos contaminantes⁸⁰⁴, teniendo pleno sentido la elección del Impuesto sobre Sociedades para su introducción, pues, en palabras de Ons Franco, es dicho tributo “donde los beneficios de la protección medioambiental pueden palpase de una manera más tangible dada la inmediata conexión que tienen las empresas con el entorno en el que la vida humana se desarrolla, es decir, con el medio ambiente”⁸⁰⁵. Por todo ello, a juicio de Díaz-Arias, el hecho de que el legislador haya decidido incentivar las inversiones medioambientales mediante una deducción en la cuota de carácter permanente, prescindiendo del recurso a la amortización acelerada o a la libertad de amortización, debe valorarse muy positivamente⁸⁰⁶. Asimismo, desde la perspectiva económica, se ha afirmado que esta deducción es una medida que puede considerarse potencialmente eficiente, entendido por tal “aquella solución que alcanza eficazmente el objetivo ambiental propuesto y lo hace al mínimo coste social, es decir, de forma económicamente eficiente”⁸⁰⁷.

Ahora bien, para que un beneficio tributario tenga una verdadera naturaleza medioambiental es necesario que la actividad incentivada tengan por objeto la protección ambiental, ya sea mediante la reducción de los daños ambientales o el incremento de las externalidades positivas, pues en caso contrario nos encontraríamos ante un crédito fiscal para fomentar otros objetivos, como puede

⁸⁰⁴ Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 793.

⁸⁰⁵ Ons Franco, Enrique, “Notas sobre el sistema fiscal español...”, *op. cit.*, pág. 11.

⁸⁰⁶ Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 184.

⁸⁰⁷ San Juan Mesonada, Carlos, “Regulación ambiental en un contexto de competencia”, *Economistas*, nº 77, 1998, págs. 388-389.

ser la inversión, “pero ajenos o escasamente relacionados con la finalidad constitucional de proteger el Medio Ambiente”⁸⁰⁸. En este sentido, Bokobo Moiche ha apuntado que las deducciones fiscales para fomentar las inversiones en equipos “ecológicos” o “limpios” y procesos de producción limpios pueden ser muy eficaces cuando se trata de acelerar la introducción de este tipo de inversiones y, si se estimulan, facilitan la transición crítica hacia el desarrollo sostenible⁸⁰⁹. Por su importancia, en la segunda parte de este trabajo se analizará con mayor detenimiento y de forma independiente este beneficio fiscal.

3.6.3 Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Los incentivos a la reinversión de los beneficios extraordinarios son un instrumento de larga tradición en el Impuesto sobre Sociedades que, habiendo operado de distintas formas (exención del beneficio, diferimiento del beneficio o deducción en la cuota sobre el importe del beneficio)⁸¹⁰, se ha caracterizado por su condicionamiento a que el importe obtenido en la transmisión del elemento patrimonial generador del beneficio extraordinario se reinvierta en otros elementos patrimoniales⁸¹¹.

La finalidad de los incentivos a la reinversión, con independencia de su forma de configuración, ha sido en todos los casos la potenciación de la capitalización de

⁸⁰⁸ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, pág. 31.

⁸⁰⁹ Y ello a pesar de que formen parte de una categoría particular de ayudas estatales, Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, *op. cit.*, pág. 128.

⁸¹⁰ El régimen de exención estuvo vigente en el período 1978-1995, el régimen de diferimiento en el período 1996-2001 y el régimen de deducción en la cuota a partir de 2002, Blanco García, Alvaro del y Gutiérrez Lousa, Manuel (Coords.), “Evolución del sistema fiscal español: 1978-2010”, *op. cit.*, pág. 26.

⁸¹¹ De lo que, a juicio de Gota Losada, se deriva un “efecto incentivador bajo, porque opera sólo sobre los supuestos excepcionales de transmisión, pero no en el proceso normal de utilización durante su vida útil y consecuente amortización de los activos”, Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 237.

las empresas mediante la reinversión en elementos estructurales de las mismas de los importes obtenidos en la transmisión de otros elementos estructurales⁸¹².

Como incentivo a la inversión, este instrumento sería susceptible de introducir elementos ambientales. Sin embargo, como ha puesto de manifiesto la doctrina, ni el régimen de exención por reinversión vigente hasta el año 1995 ni el régimen de diferimiento por reinversión vigente entre 1995 y 2001 consideran la variable ambiental para la aplicación de este incentivo, por lo que reciben el mismo tratamiento las inversiones tanto positivas como negativas para el medio ambiente⁸¹³. Esta conclusión es la que misma que se alcanza con el actual régimen, regulado en el artículo 42 del TRLIS, que permite deducir de la cuota íntegra el 12%⁸¹⁴ de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de determinados elementos patrimoniales del activo fijo integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista para las empresas de reducida dimensión, siempre que el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierta en otros elementos patrimoniales⁸¹⁵.

⁸¹² García-Rozado González, Begoña, “La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª Edición, 2008, pág. 717. La necesidad de este tratamiento fiscal viene, a juicio de Quintás Bermúdez, justificada por dos razones:

- La sustitución de activos fijos se ve afectada por la capacidad de pago, de forma que, en un caso extremo, el pago del impuesto sobre la plusvalía impediría que la reinversión alcanzase el importe total de la desinversión.
- El desarrollo económico se ve favorecido por el proceso de sustitución de activos.

Quintás Bermúdez, Jesús, “Reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades”, en Rubio Guerrero (Dir.), Juan José, *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 479.

⁸¹³ Guervós Maíllo, María Angeles, “Los recargos tributarios autonómicos...”, *op. cit.*, pág. 271; Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y Medio Ambiente*, *op. cit.*, págs. 340-341.

⁸¹⁴ La deducción será del 7 %, del 2 % o del 17 % cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, del 20% o del 35%, respectivamente.

⁸¹⁵ Como señala Quintás Bermúdez, técnicamente se trata de una bonificación, Quintás Bermúdez, Jesús, “Reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 479.

Los elementos patrimoniales transmitidos⁸¹⁶, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

- Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible⁸¹⁷ o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen

⁸¹⁶ Dado que los gastos medioambientales se consideran como gastos de explotación del ejercicio en que se devengan, conforme a la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002, la DGT ha concluido que los gastos de descontaminación no se considerarán como mayor valor del coste de adquisición del activo transmitido para determinar la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, al contrario de lo que ocurre con los gastos de desmantelamiento de las instalaciones situadas en los terrenos que van a ser objeto de transmisión, los cuales se considerarían como una mejora de los terrenos que supone un incremento del valor de los mismos recuperable a través del precio de la transmisión (consulta V2444-06, de 4 de diciembre de 2006).

Ahora bien, la consulta de 19 de septiembre de 2011 (V2137-11), por lo que se refiere a la provisión por desmantelamiento para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008, a los que son de aplicación las nuevas normas contables, analiza la transmisión de un terreno por parte de una sociedad dedicada a la realización de servicios logísticos de almacenamiento, transporte y distribución de toda clase de hidrocarburos y de productos químicos, así como de sus derivados y residuos, que cuenta con determinadas instalaciones que deben ser objeto de desmantelamiento en el futuro, según la normativa específica propia de su sector de actividad. La DGT, recordando que, conforme al artículo 19.9 del TRLIS, “cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible”, señala lo siguiente:

- Aquella parte de la amortización del inmovilizado material ya registrada como gasto, que se corresponda con el valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro asociadas al activo y que ha dado lugar al registro de una provisión, en aplicación del artículo 19.9 del TRLIS deberá revertir como ingreso integrándose en la base imponible.
- Esta renta no se puede considerar base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios al no corresponderse con un beneficio derivado de la transmisión del elemento patrimonial, sino con la mera reversión como ingreso de un gasto correspondiente a la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación, aun cuando haya sido registrado a través de la dotación de la amortización.
- En cuando a la provisión asociada al coste del desmantelamiento del activo, la misma deberá darse de baja conjuntamente con el activo transmitido en cuyo valor está incorporado el importe de esa provisión, por lo que esta provisión deberá darse de baja junto con el activo a efectos de determinar el resultado contable y fiscal generado en la transmisión del activo, sin perjuicio de que para calcular la base de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, deba tenerse en consideración lo comentado en el párrafo anterior.

⁸¹⁷ En relación con los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, Gorospe Oviedo es de la opinión de que las empresas emisoras podrán aplicar la deducción sobre las plusvalías derivadas de la transmisión de estos derechos, “por tratarse de bienes muebles de propiedad privada y titularidad temporal que conceden un derecho de uso sobre la atmósfera calificados como inmovilizado intangible afecto a la actividad. Será preciso que la transmisión de los derechos se produzca entre la finalización del período de emisiones y el plazo de entrega a la Administración, para cumplir con el requisito de un año de posesión”. Por el contrario, “para las no emisoras, su calificación como mercaderías o derivados financieros impide la aplicación de dicho beneficio fiscal”, Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, “El régimen tributario de los derechos de emisión...”, *op. cit.*, págs. 377-378.

estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión. La Dirección General de Tributos ha considerado que “la parte del suelo sobre el que ha existido bosque que no ha sido objeto de explotación en los últimos tres años y la parte del suelo yermo sin uso específico, no son elementos patrimoniales aptos a los efectos de generar rentas que determinen la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS” (DGT V0214-02, de 2 de febrero de 2012).

- Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

Por su parte, los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

- Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.
- Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre el capital social de aquéllos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 del TRLIS, ni las deducciones para evitar la doble imposición.

En consecuencia, como se puede apreciar el componente ambiental no se toma en consideración ni en la relación de elementos transmitidos cuya renta se acoge a deducción ni en relación con los elementos en que se materializa los compromisos de reinversión, por lo que no incorpora variables para fomentar las inversiones respetuosas con el medio ambiente. Al objeto de corregir esta situación, podría preverse la introducción de tipos incrementados de deducción para aquellos casos en que la reinversión se materialice en inversiones favorables al medio ambiente.

3.6.4 Deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica

En la actualidad no existen dudas sobre la importancia que las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica tienen para la mejora de la competitividad empresarial, de forma tal que la innovación ha de integrarse estratégicamente en la empresa, lo que exige que la innovación se desarrolle de forma continua y multidireccional⁸¹⁸. Así lo ha puesto nuevamente de manifiesto la Decisión nº 1982/2006/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de diciembre de 2006 relativa al Séptimo Programa Marco de la Comunidad Europea para acciones de investigación, desarrollo tecnológico y demostración (2007 a 2013)⁸¹⁹, cuyo objetivo principal en su conjunto es contribuir a que la Unión se convierta en el espacio de investigación más importante del mundo, centrándose firmemente en el fomento de una investigación de primera categoría mundial, basada principalmente en el principio de la excelencia en investigación.

El Séptimo Programa Marco establece asimismo como uno de sus objetivos específico “la contribución al fomento del crecimiento, el desarrollo sostenible y la protección del medio ambiente, y, específicamente, a abordar el problema del cambio climático”, estableciéndose una línea específica en materia de medio

⁸¹⁸ Pastor del Pino, María del Carmen, *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2009, Pág. 41.

⁸¹⁹ Diario Oficial de la Unión Europea, L 412, de 30 de diciembre de 2006.

ambiente y cambio climático que tiene por objetivo la gestión sostenible del medio ambiente y su recursos mediante la mejora de nuestros conocimientos sobre las interacciones entre el clima, la biosfera, los ecosistemas y las actividades humanas, y el desarrollo de nuevas tecnologías, herramientas y servicios, con objeto de hacer frente a los problemas medioambientales mundiales de manera integrada. Con estas finalidad, se hará hincapié en la predicción de los cambios en los sistemas climáticos, ecológicos, terrestres y oceánicos, en las herramientas y tecnologías para el control, la prevención, la atenuación y la adaptación de los riesgos y presiones medioambientales, incluidos los que afectan a la salud, y en las herramientas y tecnologías para la sostenibilidad del entorno natural y artificial.

En definitiva, no cabe duda sobre la importancia de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, no sólo para el desarrollo de nuevos conocimientos en áreas como la protección del medio ambiente o el ahorro energético, sino para obtener nuevos productos, procesos o sistemas⁸²⁰, tecnológicamente nuevos, o al menos, sustancialmente avanzados frente a los existentes⁸²¹, habiéndose calificado de crucial en un contexto de crecimiento ambientalmente sostenible⁸²².

Por ello, la intensa relación entre la innovación y el medio ambiente se ha puesto de manifiesto en el incremento de la importancia del medio ambiente en los programas de investigación y desarrollo a medida que aumentaba la importancia

⁸²⁰ Cannon apunta que la innovación es una forma de respuesta positiva de la empresa al problema ambiental, que permite eliminar los productos o procesos nocivos y sustituirlos por alternativas más seguras e incluso utilizar esta política como plataforma de penetración en nuevos mercados, Cannon, Tom, *La responsabilidad de la empresa...*, *op. cit.*, pág. 247.

⁸²¹ Ministerio de Ciencia y Tecnología, *Guía de incentivos fiscales para la ciencia y la tecnología*, 2002, pág. 74.

⁸²² Así, se ha afirmado que la sostenibilidad ambiental exige cambios radicales en los bienes y servicios que se producen y la forma en que se producen, distribuyen y usan, de forma que se desvincule el crecimiento económico del proceso de degradación ambiental, pudiéndose decir que la sostenibilidad ambiental dependerá del grado en que se pueda maximizar dicha desvinculación, Fukasaku, Yukiko, "Innovation for environmental sustainability: a background", en OCDE, *Innovation and the Environment*, 2000, pág. 18.

de las cuestiones ambientales⁸²³. En este sentido, se ha resaltado la necesidad de apoyar e impulsar, por medio de políticas fiscales, los programas eficaces de investigación y desarrollo orientados hacia el desarrollo de tecnologías industriales y empresariales medioambientales favorables⁸²⁴, por ejemplo, para el adecuado reconocimiento de los nuevos instrumentos de gestión medioambiental que exigen adaptar los procesos productivos⁸²⁵. Este es un terreno especialmente complejo, puesto que, como apunta García Luque, “ya no se trata de mejorar simplemente los sistemas de producción existentes (para captar y tratar la contaminación al final del proceso), sino de replantearlos desde la fase de diseño hasta la de consumo del producto”⁸²⁶.

La importancia de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, y la incertidumbre inevitable en este tipo de actividades⁸²⁷, ha llevado a que el Impuesto sobre Sociedades prevea medidas para promover estas actividades, tanto en forma de libertad de amortización (a la que nos hemos referido con anterioridad)⁸²⁸ como de deducción en la cuota.

⁸²³ Puig Ventosa, Ignasi, “Incentivos a la I+D+I y a las inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010, pág. 181.

⁸²⁴ Dopazo Fraguío, Pilar, “Estímulos fiscales a la inversión en el impuesto de sociedades en España:...” , *op. cit.*, pág. 392

⁸²⁵ Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, *op. cit.*, págs. 198-199.

⁸²⁶ García Luque, Elisa I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y...*, *op. cit.*, pág. 222.

⁸²⁷ A este respecto, véase Day, George S. y Schoemaker, Paul J.H., “Innovar en mercados inciertos: diez lecciones para las tecnologías ecológicas”, *Harvard Deusto Business Review*, enero 2012, págs. 11-24. Dichos autores definen las tecnologías ecológicas como “aplicaciones basadas en la ciencia cuyo objetivo es proteger el entorno natural y los recursos minimizando los residuos y la toxicidad, conservando la energía y reduciendo la contaminación y las emisiones de CO2. Su objetivo es progresar en general en la seguridad económica, energética y climática”, pág. 14.

⁸²⁸ Conforme a las letras b) y c) del artículo 11.2 del TRLIS, se podrán amortizar libremente:

- Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

Por lo que se refiere a este último incentivo, el artículo 35 del TRLIS prevé la posibilidad de que los sujetos pasivos disfruten de una deducción en la cuota por la realización tanto de actividades investigación y desarrollo como de innovación tecnológica⁸²⁹.

⁸²⁹ En relación con el medio ambiente, la DGT ha calificado como innovación tecnológica:

- El proyecto de diseño y fabricación de un prototipo de ladrillo fonorresistente realizado por una entidad que tiene como actividad el fomento de la investigación y el desarrollo en el campo de los materiales y los sistemas y elementos constructivos para elevar el nivel de calidad de la edificación así como minimizar los impactos ambientales negativos del proceso productivo (DGT V0762-09, de 13 de abril de 2009).
- Los gastos de implantación de un Sistema de Gestión Integrado de Calidad y Medio Ambiente, dentro de un proceso con varias fases que tiene como fin último la obtención de la certificación de las normas ISO 9000 y 14000, si bien aclara que únicamente cuando dichos gastos se realicen dentro de una actividad de innovación tecnológica, es decir, el gasto por la obtención de dicho certificado, por sí mismo, no es una actividad de innovación tecnológica (DGT V0064-03, de 8 de septiembre de 2003).
- Los gastos por la obtención de la ISO 14001 y el EMAS, dentro del campo medioambiental, si se realizan en el marco de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. A este respecto, la DGT, partiendo de que los certificados obtenidos están referidos a la protección del medio ambiente, señala que “para la obtención de los certificados medioambientales señalados no va a ser siempre necesario que exista el componente de novedad científica o tecnológica significativo requerido para que un gasto tenga la consideración de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. Lo anterior, por otro lado, no excluye la posibilidad de incurrir en gastos de tales características con el objeto de obtener los certificados relacionados con el medio ambiente. En ese caso, si en el ámbito de la gestión medioambiental de una empresa se incurre en gastos relacionados con la obtención de nuevos procesos, sistemas de producción o productos o con una mejora tecnológica sustancial en los existentes en la misma, dichos gastos podrán acogerse a la correspondiente deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica contemplada en el artículo 33 de la Ley del IS” (DGT 1138-01, de 8 de junio de 2001).

Por el contrario, la DGT ha considerado que las actividades desarrolladas en un proyecto que tiene por objeto la adaptación de las nuevas tecnologías de la biomasa a las peculiaridades del bosque mediterráneo “no encajan en lo que, a efectos de la deducción regulada en el artículo 33 de la Ley del IS, se entiende por investigación, desarrollo o innovación tecnológica, en la medida en que no parece que el estudio que va a realizar o la labor de coordinación a llevar a cabo por ella pueden llegar a implicar una novedad científica o tecnológica significativa. Realmente, estas actividades no suponen una indagación dirigida a un mayor conocimiento en el ámbito científico o tecnológico, ni implican la aplicación de algún conocimiento científico para obtener nuevos materiales, productos o sistemas de producción o la mejora tecnológica sustancial de los mismos ni, finalmente, tiene como resultado la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, de los ya existentes, por lo que no generan el derecho a la deducción” (DGT 0813-03, de 13 de junio de 2003).

También ha considerado que un proyecto de investigación sobre la efectividad de la utilización de un producto existente en el control de plagas en el cultivo de cítricos, dirigido a lograr dar una nueva aplicación a este producto, más respetuoso con el medio ambiente, no cumple los requisitos de novedad tecnológica o sustancial, ya que no consiste en la creación de un nuevo producto, sino en la mera adaptación de uno que ya existe a un ámbito de aplicación nuevo (DGT V0564-05, de 5 de abril de 2005). De forma similar, ha concluido, en relación a consulta formulada por una entidad dedicada a la reparación

Si bien este incentivo tiene una larga tradición en nuestro ordenamiento tributario (se introdujo en el año 1978), una de sus características es la cada vez mayor complejidad de su regulación⁸³⁰, lo que ha dado lugar a la existencia de incertidumbres que limitan su aplicación⁸³¹, partiendo de la propia definición de las actividades de I+D+i que se pueden beneficiar de la deducción⁸³², lo cual se ha tratado de paliar con la posibilidad introducida por la disposición adicional primera de la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la Sociedad Limitada Nueva Empresa introdujo la posibilidad de que los sujetos pasivos justificaran el cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos de los proyectos realizados mediante informes emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o por un organismo adscrito a este, los cuales tienen carácter vinculante para la Administración⁸³³, que fue objeto de desarrollo por el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de I+D+i⁸³⁴.

de pavimentos, que “no parece que el producto «espuma de betún» incorpore una novedad sustancial, sino más bien esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de los productos o procesos, por lo que no podría acogerse a la mencionada deducción” (DGT 1726-02, de 12 de noviembre de 2002)

⁸³⁰ Rivas Sánchez, Carlos, “Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado”, *Crónica Tributaria*, nº 127/2008, pág. 151.

⁸³¹ Puig Ventosa, Ignasi, “Incentivos a la I+D+I y a...”, *op. cit.*, pág. 195.

⁸³² A juicio de Rivas Sánchez, este problema se debe, en buena medida en la ausencia de una configuración sistemática de las definiciones, a pesar de las continuas modificaciones introducidas con el ánimo de mejorar la situación, pero que no ha hecho sino incrementar los frentes de controversia con la Administración, Rivas Sánchez, Carlos, “Los incentivos fiscales a la innovación...”, *op. cit.*, pág. 152.

⁸³³ Destacaba su exposición de motivos la importancia de los beneficios fiscales entre las medidas de apoyo y fomento de las actividades de I+D+i, siendo necesario ofrecer a los agentes económicos que han de tomar la decisión de inversión un entorno de seguridad jurídica que les permita conocer si las actividades que planea llevar a cabo merecerán o no la calificación requerida para aplicar los incentivos fiscales considerados, así como al resto de los agentes económicos que actúan en el tráfico jurídico mercantil y muy especialmente a la propia Administración Tributaria.

⁸³⁴ El Real Decreto 2/2007, de 12 de enero, por el que se modifica el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, habilita al Instituto para la

Como se puede observar, la regulación de esta deducción no contempla específicamente los efectos medioambientales de las actividades incentivadas. A este respecto, no hay duda de que entre las actividades de I+D+i se pueden incluir aquellos que tengan alguna relación con la protección de la naturaleza⁸³⁵, pero no existen previsiones para el caso de programas que pudieran tener efectos perjudiciales para el medio ambiente, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en Bélgica, donde existen incentivos fiscales sobre las inversiones para actividades de I+D que afectan tanto a la base como a la cuota del Impuesto sobre Sociedades, pero estableciéndose como requisito, para el caso de inversiones en activo material, que se compruebe que no tengan efectos adversos sobre el medio ambiente⁸³⁶.

En relación con el impacto de los incentivos fiscales sobre la innovación ambiental, Puig Ventura ha realizado un interesante estudio en el que se concluye que la importancia de la innovación para el crecimiento del sector ambiental y para la mejor implementación de políticas ambientales sugiere un impacto ambiental positivo de este instrumento fiscal, si bien se advierte de los posibles efectos ambientales negativos de algunos proyectos de I+D+i que pueden beneficiarse también del incentivo fiscal. Por ello, sugiere el sometimiento de estos proyectos a una evaluación ambiental previa, que serviría como instrumento de control para la aplicación de este tipo de incentivos fiscales⁸³⁷.

Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE) como organismo competente para la emisión de informes motivados vinculantes cuando se trate de proyectos sobre eficiencia energética y el uso racional de la energía, así como de apoyo a la diversificación de las fuentes de abastecimiento y el impulso de la utilización de las energías renovables.

⁸³⁵ Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y Medio Ambiente*, op. cit., págs. 339-340.

⁸³⁶ Ministerio de Ciencia e Innovación/ Alma Consulting Group, *Análisis comparativo sobre el diseño, configuración y aplicabilidad de Incentivos Fiscales a la Innovación empresarial*, 2011, pág. 32.

⁸³⁷ Adicionalmente, advierte de otras limitaciones como son, los posibles efectos indirectos negativos derivados del “efecto rebote” como consecuencia de un incremento del consumo por la reducción del coste de producción y del precio final de los productos, a raíz de procesos de producción más eficientes; el incremento de la presión ambiental (por ejemplo, emisiones de gases de efecto invernadero o consumo

En definitiva, la política fiscal debe orientarse hacia la promoción de la innovación ambiental o ecoinnovación⁸³⁸, pudiéndose a estos efectos establecer tipos incrementados de deducción para este tipo de actividades, particularmente en el caso de proyectos estratégicos para el medio ambiente⁸³⁹.

3.6.5 La deducción por inversiones en bienes del Patrimonio Histórico Español: la vertiente cultural del medio ambiente y su posible extensión a la protección del patrimonio natural y la biodiversidad

Partiendo de una consideración amplia del concepto “medio ambiente”, que no incluya exclusivamente el medio natural, sino también el entorno social y cultural⁸⁴⁰, encontramos en el artículo 38.1 del TRLIS una deducción en la cuota por las inversiones o gastos que realicen para:

- a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el

de materias primas) derivado del aumento de la escala de la economía; y la incertidumbre que genera la cambiante regulación del incentivo fiscal y la ausencia de claridad y de carácter práctico en las definiciones legales, lo cual no favorece inversiones que requieren períodos largos de planificación. Puig Ventosa, Ignasi, “Incentivos a la I+D+I y a...”, *op. cit.*, pág. 195.

⁸³⁸ Las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente definen la ecoinnovación en los siguientes términos: toda forma de actividad innovadora cuyo resultado u objetivo es una mejora significativa de la protección del medio ambiente. La ecoinnovación incluye los nuevos procesos de fabricación, los nuevos productos o servicios, y los nuevos métodos empresariales o de gestión, cuya utilización o ejecución pueda prevenir o reducir sustancialmente los riesgos para el medio ambiente, la contaminación u otros impactos negativos del uso de recursos, a lo largo del ciclo de vida de las actividades a ellos vinculadas.

Sin embargo, no se considera innovación: i) los cambios o mejoras de importancia menor, ii) el aumento de las capacidades de producción o servicio mediante la introducción de sistemas de fabricación o logística muy similares a los ya utilizados, iii) los cambios en las prácticas comerciales, la organización del centro de trabajo o las relaciones exteriores basados en métodos organizativos ya empleados en la empresa, iv) los cambios en la estrategia de gestión, v) las concentraciones y adquisiciones, vi) el abandono de un proceso, vii) la mera sustitución o ampliación de capital, viii) los cambios exclusivamente derivados de variaciones del precio de los factores, la producción personalizada, los cambios periódicos de carácter estacional u otros cambios cíclicos, ix) el comercio de productos nuevos o significativamente mejorados.

⁸³⁹ Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

⁸⁴⁰ En este sentido, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 102/1995, de 26 de junio, ha definido el medio ambiente como “el conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas ofreciéndoles un conjunto de posibilidades para hacer su vida”.

Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años. La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

- b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las comunidades autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España, los cuales se encuentran relacionados en el Anexo de la Ley 49/2002⁸⁴¹.

Siguiendo a Cosín Ochaíta, los beneficios fiscales para la protección del Patrimonio Histórico Español tiene como verdadera *ratio legis* el fomento del cumplimiento de los deberes impuestos por el artículo 46 de la Constitución⁸⁴² y

⁸⁴¹ A juicio de Orón Moratal, se debe entender incluido en el ámbito de este beneficio fiscal los entornos protegidos, naturales o paisajísticos, conforme a la legislación estatal, autonómica e incluso europea, Orón Moratal, Germán, “La fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales. Parte I”, Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros (BInUEFF), nº 5, 2006, págs. 23-24.

⁸⁴² “En este artículo, en línea con el criterio conservacionista ya comentado en el anterior, se manifiesta la preocupación por mantener y enriquecer el patrimonio histórico, cultural y artístico, que por la variedad de las corrientes culturales habidas en España, es indudablemente uno de los más apreciados del mundo. Pero ese ingente patrimonio, a causa del crecimiento económico sin control –el urbanismo lucrativo y la industrialización sin previo planeamiento– se encuentra en continuo y grave peligro. Toda defensa será poca, y bien está que en la Constitución se tipifiquen las agresiones con carácter penal”, Tamames, Ramón y Laura, *Introducción a la Constitución Española, op. cit.*, pág. 82.

la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español para la conservación y promoción de estos bienes por parte de sus titulares, concepción de la cual nace esta deducción⁸⁴³, pero encontrándose su fundamento no sólo en el interés particular de los propietarios de estos bienes, sino en el enriquecimiento público que exige la conservación y enriquecimiento del Patrimonio Histórico como instrumento de promoción cultural⁸⁴⁴, pues el referido precepto constitucional reconoce la necesidad de proteger y estimular el conocimiento y ampliación del patrimonio histórico, artístico y cultural⁸⁴⁵. Nos hallamos, pues, ante una muestra más de la utilización del Impuesto sobre Sociedades con fines extrafiscales, en este caso al servicio de la protección cultural, con la finalidad específica de conservar y enriquecer el patrimonio histórico y artístico⁸⁴⁶, que permite incentivar la participación privada de los propios ciudadanos de forma más eficaz que mediante la obtención de ingresos tributarios para su destino a la protección del patrimonio cultural⁸⁴⁷.

La deducción originalmente era de un 10%, debiendo tenerse en cuenta que la parte de la inversión financiada con subvenciones no da derecho a deducción, si bien, como consecuencia del calendario de progresiva desaparición de la mayoría de las deducciones introducido por la Ley 35/2006, la deducción ha

⁸⁴³ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas actividades en el Impuesto sobre Sociedades”, en Rubio Guerrero, Juan José (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 703.

⁸⁴⁴ Fernández de Soto Blass, María Luisa, “La tributación del patrimonio histórico español”, *Impuestos*, nº 4, ref. D-292, 2006 (versión electrónica), pág. 3.

⁸⁴⁵ Pedreira Menéndez, José, *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 23.

⁸⁴⁶ Muñoz del Castillo, José Luis y Vega Herrero, Manuela, “Aspectos tributarios de la Ley del Patrimonio Histórico Español”, en Xunta de Galicia, *Xornadas sobre Fiscalidade no Camiño de Santiago, Dirección Xeral de Promoción do Camiño de Santiago*, 1994, pág. 109. A juicio de estos autores, esta exención tributaria (en sentido amplio) puede “justificarse en la medida en que tales cometidos son encomendados por la Constitución, como se ha visto, a los poderes públicos y si esa actividad es desarrollada por los particulares, principales destinatarios de esas normas, no ofrece duda que éstos están cumpliendo un fin público cultural”.

⁸⁴⁷ Pedreira Menéndez, José, *Beneficios e Incentivos Fiscales...*, *op. cit.*, págs. 26-27.

desaparecido con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014⁸⁴⁸.

El hecho de que se prevean incentivos para la protección del patrimonio histórico representa, para Martínez Lozano, una clara intención de pasar de las palabras a los hechos que debe reflejarse en la misma medida en el Derecho Ambiental y, específicamente, en el ámbito de la normativa del Patrimonio Natural y la Biodiversidad⁸⁴⁹, la cual, sin embargo, se encuentra carente de los mismos⁸⁵⁰. En esta línea, consideramos oportuno traer las reflexiones de Rosembuj sobre los “propietarios como guardianes de la naturaleza”, las cuales se basan en las externalidades positivas que generan los propietarios rústicos o pecuarios. Por ello, y en aplicación del principio de igualdad (de recursos) y de una correcta aplicación del reverso del principio “quien contamina paga”, esta autor considera que “el ámbito de protección ambiental del uso del territorio en beneficio del interés general no puede en ningún caso configurarse si no es mediante el reconocimiento expreso de los beneficios (ambientales) que aportan a la conservación y disfrute del bien ambiental de la sociedad civil, un sector de sus miembros y que todos estamos obligados a reconocer y a contribuir a su mantenimiento”, haciéndoles merecedores de una compensación⁸⁵¹, si bien aclarando que no se trata de una indemnización al propietario, desligada de la

⁸⁴⁸ Los tipos en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 serán el 6%, el 4% y el 2%, respectivamente.

⁸⁴⁹ Martínez Lozano, Juan Miguel, “La fiscalidad desde el punto de vista de la normativa medioambiental”, Tribunal Fiscal, nº 240, octubre 2010, págs. 23-24.

⁸⁵⁰ A este respecto, este autor ha puesto de manifiesto la ausencia de medidas concretas en la Ley del Patrimonio Natural y la Biodiversidad, la cual sólo tiene buenas intenciones, y los, en su opinión, insatisfactorios incentivos fiscales medioambientales ya que, básicamente, están dirigidos a la protección del medioambiente en general, pero no establece incentivos concretos para especies concretas como sí ocurre con el patrimonio histórico, Martínez Lozano, Juan Miguel, “Primera aproximación a los incentivos...”, *op. cit.*, pág. 72.

⁸⁵¹ La idea de la compensación podemos encontrarla también entre las propuestas del Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionada (COM (2007) 140 final). Concretamente, en el ámbito de la protección de la biodiversidad, en el que se utilizan tanto tributos como subvenciones y permisos negociables, propone la Comisión profundizar en instrumentos como los «pagos por servicios medioambientales» o los sistemas de compensación de la biodiversidad.

función social de la propiedad, sino que “hay propiedades cuya cualificación ambiental interesan al conjunto en cuanto a su preservación y continuidad, en cuanto a su perpetuidad potencial y conservación y que, por lo tanto, la custodia del propietario no puede ser objeto de detrimento patrimonial, sin contraprestación”⁸⁵². De acuerdo con estas consideraciones, podríamos plantearnos la extensión de las deducciones en materia de bienes del Patrimonio Histórico Español para incluir en su ámbito de aplicación, siguiendo la sugerencia de Martínez Lozano, la protección del patrimonio natural y la biodiversidad⁸⁵³.

⁸⁵² Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental, op. cit.*, págs. 187-189. De forma similar, Gómez Orea ha señalado el principio “el que conserva, cobra”, que no es sino la extensión hacia lo positivo del principio quien contamina paga, “tiene gran aplicación en el porvenir del medio rural porque justifica la transferencia de rentas de los centros de producción al campo como compensación de las externalidades positivas que produce el mundo rural”, Gómez Orea, Domingo, “La gestión ambiental y sus instrumentos”, *op. cit.*, pág. 537.

⁸⁵³ Cabe señalar que el antecedente del artículo 45 de la Constitución se encuentra en el artículo 45.2 de la Constitución de la II República de 1931, conforme al cual “El Estado protegerá también los lugares notables por su belleza natural o por su reconocido valor artístico o histórico”, Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a las Leyes Políticas, Constitución Española*, Tomo IV, EDESA, 1984, pág. 258.

**SEGUNDA PARTE. LAS DEDUCCIONES POR INVERSIONES
MEDIOAMBIENTALES**

4. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LAS DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Con carácter previo al análisis pormenorizado de las deducciones por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, es preciso recordar que, con anterioridad a su introducción en la estructura del Impuesto sobre Sociedades, ya existían determinados incentivos fiscales en el marco de la tributación directa para fomentar el comportamiento medioambientalmente correcto de las empresas. En las páginas precedentes nos hemos referido a las medidas previstas en la Ley de Protección del Ambiente Atmosférico, consistentes en un régimen de libertad de amortización quinquenal para determinados activos, así como a la Reserva para Inversiones en Canarias, como principales incentivos a las inversiones ambientales. A continuación nos centraremos en el precedente más inmediato, la deducción por activos fijos nuevos, y el periplo que han recorrido las deducciones por inversiones medioambientales desde su introducción en el año 1997 hasta la actualidad.

4.1 Deducción por activos fijos nuevos en la Ley de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional

La Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, incluyó en el ámbito de la deducción por inversiones regulada en el artículo 26 de la derogada Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades⁸⁵⁴, en aquello que le fuera de aplicación, aquellas inversiones en activos fijos materiales nuevos, a excepción de los terrenos, de las empresas que realizasen actividades destinadas al suministro de energía eléctrica y cuyo objetivo fuera la mejora medioambiental y el ahorro y

⁸⁵⁴ Esta deducción, con algunas diferencias, ya constaba en la redacción original de la Ley 61/1978. Corona Romero, valorando el entonces Proyecto de Ley, dudaba de los resultados de este incentivo a la inversión, el cual asimilaba a una subvención que cubría un porcentaje de las inversiones realizadas en el ejercicio, Corona Romero, Enrique, “La Reforma del impuesto sobre sociedades”, *op. cit.*, pág. 102.

la eficiencia energética en el ámbito del suministro de la energía eléctrica⁸⁵⁵. Para la aplicación de esta deducción, se establecía que el Ministerio de Industria y Energía, a través de la Dirección General de Energía, sería el órgano competente para informar las solicitudes de inversiones que se quisieran acoger a este beneficio fiscal.

La deducción por activos fijos materiales nuevos⁸⁵⁶, que se aplicaba en el período impositivo en que la inversión entraba en funcionamiento⁸⁵⁷, se calculaba aplicando un tipo del 5% sobre el importe de la inversión, formando parte de la base de la deducción la totalidad de la contraprestación convenida⁸⁵⁸, con

⁸⁵⁵ Esta medida fue el resultado de una enmienda transaccional del Grupo Parlamentario Socialista y del Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya, con la cual el Sr. Dávila Sánchez (Grupo Parlamentario Socialista) señaló que su Grupo quería “hacer expresión de cómo participamos, en la parte que podemos, del interés y el reconocimiento de la importancia que el ahorro, la eficiencia energética y la gestión de la demanda deban suponer en el futuro del sistema Eléctrico Nacional. Lo expresamos no sólo como una manifestación enfática sino, incluso, ligando que las inversiones se hagan en activos fijos materiales nuevos, en políticas conducentes a esos objetivos, puedan recibir un tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades análogo al que está previsto en la Ley 61/1978, para la incentivación de actividades de este tipo”, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, nº 351, Comisión de Industria, Energía y Turismo celebrada el viernes 11 de noviembre de 1994, pág. 10.913.

⁸⁵⁶ Conforme al artículo 214 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, tenían la consideración de elementos de activo fijo nuevo a efectos de la deducción aquellos que se encuadraran en determinadas categorías, con independencia de que fueran de fabricación española o extranjera (edificios y otras construcciones situados en España, excluidos los terrenos; maquinaria, instalaciones y utillaje; elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa; mobiliario y enseres; equipos para procesos de información; investigaciones mineras), fueran amortizables y fuera utilizados o entraran en funcionamiento por primera vez.

⁸⁵⁷ Si bien, cuando el plazo transcurrido entre el encargo en firme de los bienes y la recepción efectiva por la Sociedad fuera superior a dos años o cuando el plazo de pago de la inversión fuera superior a dicho período de tiempo, podía computarse la deducción en los períodos impositivos en que se realizasen los pagos por la parte correspondiente.

⁸⁵⁸ El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (artículo 217.1) concretaba que la base de deducción sería la siguiente:

a) Cuando se trate de elementos adquiridos a terceros, el precio de adquisición, tal como aparece definido en el artículo 40 de este Reglamento, esto es, el precio de compra los gastos accesorios hasta la efectiva puesta en funcionamiento. Se consideraban gastos accesorios los de transporte, seguro de transporte, carga y descarga, instalación y montaje, ensayos y pruebas y las tasas e impuestos que recaigan sobre la operación o que supongan un mayor valor. Por el contrario, no formaban parte del precio las indemnizaciones y sanciones derivadas de la operación.

b) Cuando se trate de elementos fabricados, contruidos o producidos por el propio sujeto pasivo, el coste de fabricación, construcción o producción de los mismos. Dicho coste comprendería los costes directos e

exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, que no se computarían en aquélla, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos⁸⁵⁹.

Asimismo, la deducción estaba condicionada a los siguientes requisitos:

- Las cantidades invertidas debían contabilizarse dentro del inmovilizado, salvo las que se refirieran a conceptos que tuvieran la naturaleza de gastos corrientes⁸⁶⁰.
- En el caso de activos fijos nuevos, los elementos debían permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil, si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

indirectos racionalmente imputables que el sujeto pasivo deberá justificar mediante su contabilidad. El importe de los trabajos realizados para el inmovilizado durante el ejercicio debería reflejarse adecuadamente en la cuenta de resultados.

c) Cuando se trate de inmuebles se excluirá, en todo caso, el valor del suelo.

d) Cuando se trate de investigaciones mineras y se contrate su realización con terceros, el importe a satisfacer en virtud de dicho contrato.

⁸⁵⁹ No obstante, la base de la deducción no podía resultar superior al precio que habría sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes en las operaciones realizadas:

a) Entre sociedades integradas en un mismo grupo consolidado a efectos fiscales.

b) Entre una sociedad transparente y sus socios.

c) Entre una sociedad y personas o entidades que tengan una vinculación determinada por una relación de dominio de, como mínimo, el 25%.

⁸⁶⁰ Ahora bien, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia de 30 de marzo de 2007, ha considerado que este requisito es de carácter formal, siendo su finalidad que la Administración pueda verificar y comprobar su realidad y desembolso. Por ello, considera que si un “sujeto pasivo cumple con la obligación de contabilizar reflejando la efectiva inversión, de manera que pueda ser comprobada y verificada por la Administración, pero lo hace en una partida que no es la reglamentariamente prevista” (en este caso como gasto corriente), y, por tanto, “la verificación y comprobación resulta posible y no se discute la realidad de la inversión generadora del derecho a la deducción, el defecto en su contabilización no puede tener las fatales consecuencias que le atribuye la Administración, por tratarse de un requisito formal subsanable y no determinante de la pérdida del derecho”, a pesar de que el artículo 210 del Real Decreto 2631/1982 estableciera que el incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos en el Reglamento para el disfrute de la deducción por inversiones originaría la pérdida del derecho a la deducción y la anulación automática de la practicada.

- La presentación de determinada documentación justificativa de la inversión en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal junto a la declaración del Impuesto sobre Sociedades⁸⁶¹.

Asimismo, en el artículo 20.5 de la Ley 40/1994 se establecía que debía incluirse información en las cuentas anuales, relativa a las actuaciones empresariales que se materializasen en proyectos de ahorro, eficiencia energética y de reducción del impacto medioambiental que dieran derecho a la deducción por inversiones prevista en dicha Ley.

4.2 La redacción original de la LIS

Como hemos comentado con anterioridad, la LIS supuso un cambio de filosofía en la estructura de este tributo directo, puesto que se pasó de un impuesto sintético a uno analítico. Pero también tuvo una significativa importancia el hecho de que desapareciera la deducción por inversión en activos fijos nuevos, previéndose en su Disposición final novena la posibilidad de establecer, a través de las correspondientes leyes de Presupuestos Generales del Estado, los incentivos fiscales convenientes para la ejecución de la política económica⁸⁶². Actualmente esa previsión se encuentra en el apartado 2 de la Disposición final tercera del TRLIS, conforme a la cual “la Ley de Presupuestos Generales del Estado establecerá los incentivos fiscales pertinentes en relación a este impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica. En particular, la

⁸⁶¹ En el caso de elementos adquiridos a terceros, una declaración comprensiva de los siguientes extremos: nombre y domicilio del proveedor o contratista, descripción de los bienes encargados en firme, fecha del encargo, fecha de recepción, importe global de los mismos y, en los casos de adquisición con pago aplazado, determinación de sus fechas y cuantía cuando sea aplicable el apartado 3 del artículo 218 del presente Reglamento.

En el caso de elementos o fabricados o construidos por la propia Sociedad, criterios de imputación de los costes y detalle de su importe.

En el caso de adquisición en régimen de arrendamiento financiero, copia del contrato.

⁸⁶² Fernández Rodríguez, Elena, “La imposición efectiva de las sociedades españolas desde la óptica contable y fiscal”, Instituto de Estudios Fiscales, Inv. N° 8/04, 2004, pág. 47.

inversión se estimulará mediante deducciones en la cuota íntegra fundamentadas en la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos”. A este respecto, González González valora como acertada esta postura, ya que, a su juicio, esta deducción es muy adecuada dentro del campo de política coyuntural, puesto que se puede aumentar, disminuir o suprimir en función de la evolución previsible de la economía⁸⁶³.

La redacción original de la LIS no recogía ningún incentivo específico para las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente⁸⁶⁴, sino que, como veremos, fue introducido⁸⁶⁵, inicialmente con carácter coyuntural, por la Ley de Acompañamiento para el ejercicio 1997, probablemente como consecuencia de que no se recogía entre la relación de incentivos fiscales propuestos por el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades publicado por el Ministerio de Economía y Hacienda (Secretaría de Estado de Hacienda) en mayo de 1994⁸⁶⁶.

El referido Informe comienza analizando los objetivos y principios que ha de seguir el Impuesto sobre Sociedades en el contexto del sistema tributario y el

⁸⁶³ González González, José María, “La liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1996. Deducciones de la cuota”, Partida Doble, nº 74, 1997, pág. 62.

⁸⁶⁴ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 9. Como señala Rosembuj, en el Impuesto sobre Sociedades no se percibía preocupación alguna por la protección ambiental, a diferencia de lo que ocurría, por ejemplo, en Francia, donde estaba prevista la amortización acelerada de los activos fijos destinados a la lucha contra la contaminación. Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 264. A este respecto, González González, para quien esta deducción es una de las piezas más volubles de las que integran el entramado legal del Impuesto sobre Sociedades, intuye que “tal vez el legislador de ese momento no tuviese la necesidad política de prestarle atención. Quizás resultara demasiado exótica para el momento. Hay otros problemas más acuciantes, debió pensarse entonces, a los que debe prestar atención, como un moderno bálsamo de Fierabrás, el Impuesto sobre Sociedades”, González González, José María, “Deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente. (Contestación a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 11 de septiembre de 2006). I. Sociedades E-3155”, Carta Tributaria, 2ª quincena de junio 2007, pág. 126.

⁸⁶⁵ “Por primera vez en la historia fiscal”, Ibáñez Casado, Julián, “Desigualdades fiscales entre Comunidades Autónomas”, Impuestos, D-17, 2000 (versión electrónica), pág. 18.

⁸⁶⁶ Dicho Informe define los incentivos fiscales como “toda excepción a la estructura normal del sistema tributario determinante de una reducción en la recaudación con el fin de fomentar la realización de determinadas conductas”, Secretaría de Estado de Hacienda, *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, pág. 135.

papel que los incentivos a la inversión han de jugar, destacando las propuestas internacionales que tendían a la reducción de este tipo de incentivos por sus efectos distorsionantes⁸⁶⁷. De las distintas críticas que se realizan en dicho Informe a la utilización de los incentivos fiscales, cabe destacar dos a las que hemos hecho amplia referencia en la primera parte de este trabajo⁸⁶⁸:

- La limitación a los principios de equidad horizontal y vertical recogidos en el artículo 31 de la Constitución y que sólo estaría justificada en el caso de que el incentivo fiscal generase un comportamiento en los sujetos pasivos beneficiarios del mismo del que redundase un beneficio cierto para el resto de sujetos pasivos.
- La distorsión del principio de neutralidad, en tanto que los regímenes de amortización acelerada favorecen los elementos con mayor vida útil mientras que las deducciones en cuota producen el efecto contrario.

Dicho estudio, tras un análisis de los países de nuestro entorno, concluye que, de los incentivos que afectan a determinados tipos de inversiones (en contraposición con los incentivos de carácter general), destacan de modo especial dos campos: la investigación y desarrollo y el medio ambiente. Los incentivos a las inversiones medioambientales o para el ahorro de la energía a los que se hace referencia se concretan en la libertad de amortización o la amortización acelerada para este tipo de inversiones, citándose los casos de Irlanda, Italia, Luxemburgo y Portugal, entre los Estados de la Unión Europea, y Suiza y Japón en el marco de la OCDE⁸⁶⁹.

⁸⁶⁷ Así, el informe de la OCDE “Taxing profits in a Global Economy” y el Informe Ruding, los cuales, sin embargo, y siguiendo a Dopazo Fraguío, no hacen referencia explícita a la protección del medio ambiente en el ámbito empresarial, Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica, op. cit.*, pág. 180.

⁸⁶⁸ Secretaría de Estado de Hacienda, *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.*, págs. 140 y 142.

⁸⁶⁹ Por el contrario, en otros países, como son Estados Unidos y Japón, se preveía la posibilidad de aplicar una deducción en la cuota del impuesto sobre la renta de un porcentaje de la inversión en bienes

Sin embargo, el repetido Informe propone como medidas de reforma que los incentivos fiscales cumplan en todo caso con el principio de transparencia, para lo cual considera preferible, en aras a dicho principio, que los incentivos fiscales a la inversión se definan como deducción en cuota frente a las reducciones de base imponible (como sería la libertad de amortización o la amortización acelerada), razón por la que probablemente no se incluyeran en la lista de incentivos fiscales propuesta las medidas existentes en los países de nuestro entorno para la protección del medio ambiente⁸⁷⁰.

Posteriormente, a lo largo de la tramitación parlamentaria se formularon propuestas para incluir en el ámbito de la libertad de amortización “los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, que se afecten a la protección del medio ambiente así como a sistemas que directamente permitan el ahorro de energía o, que estén directamente relacionados con la reducción del consumo de agua, residuos, humos y gases entre otros”⁸⁷¹. Estas propuestas no prosperaron, por lo que la LIS se aprobó finalmente sin contemplar incentivo alguno que específicamente se dirigiera a fomentar las inversiones medioambientales.

A pesar de lo anterior, Dopazo Fraguío consideraba necesaria la realización de un estudio profundo sobre las posibilidades de incluir determinados incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades dirigidos a la inversión en protección

destinados a la protección del medio ambiente, Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1058. Asimismo, en Corea, Holanda, Canada o Taiwan, Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica, op. cit.*, pág. 195.

⁸⁷⁰ Secretaría de Estado de Hacienda, *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.*, pág. 143. No obstante, como hemos señalado con anterioridad, sí se introdujo la libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo y los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial.

⁸⁷¹ Enmienda nº 252 del Grupo Popular en el Congreso y enmienda nº 155 del Grupo Popular en el Senado. La justificación de dichas enmiendas indicaba que la finalidad de este incentivo era “introducir un régimen de libertad de amortización para esta categoría de activos que se consideran de especial interés”, *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)*, nº 106-9, de 11 de septiembre de 1995, y *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Senado)*, nº 95(c), de 31 de octubre de 1995.

ambiental, atendiendo al uso generalizado en múltiples países y de la necesidad de apoyar la revolución tecnológica a la que se enfrentaban las empresas españolas, todo ello en relación con la desventaja competitiva de las empresas españolas frente a los países de nuestro entorno, valorando la reforma que del Impuesto sobre Sociedades se estaba afrontando como una “oportunidad inmediata para instrumentalizar la legislación vigente en materia de protección ambiental en España”⁸⁷².

4.3 Evolución legislativa de las deducciones por inversiones medioambientales

A finales de 1996, esto es, un año después de la aprobación de la LIS, se introdujo la primera de las tres deducciones por inversiones medioambientales. Podemos anticipar que cabe calificar de “azarosa” la evolución legislativa de este incentivo fiscal, puesto que ha pasado por distintas fases que casi podemos equipar con el ciclo de la vida. La deducción nació, se desarrolló, se reprodujo y casi “murió”, siendo resucitada *in extremis* por la Ley de Economía Sostenible, tal y como se explicará a continuación⁸⁷³. Cabe señalar que tan azarosa evolución, junto con la restrictiva interpretación que en ocasiones realiza la Administración tributaria de los incentivos fiscales en general⁸⁷⁴, puede incidir negativamente sobre las

⁸⁷² Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, *op. cit.*, págs. 180 y 201.

⁸⁷³ Sin perjuicio de que, como ha expuesto Gota Losada, “escribir sobre Derecho Tributario es como hacerlo sobre la arena. Las Reformas Tributarias, a modo de temporales y las Leyes de Presupuestos, como las constantes marejadas, borran las normas jurídicas, objeto de estudio, de forma tan completa que de las antiguas no queda ni rastro”, Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 17.

⁸⁷⁴ Se ha llegado a decir que “todos sabemos que beneficio fiscal que se aprueba hoy es causa de regularización con sanción en el futuro”, Banacloche Pérez, Julio, “Ideología fiscal”, *Impuestos*, 2000, Ref. D - 92, tomo 2 (versión electrónica), pág. 4; “pero tanto cambio normativo no ha impedido la consolidación de la regla antigua: «beneficio fiscal de hoy, acta para mañana»”, Banacloche Pérez, Julio, “Incentivos fiscales”, *Impuestos*, nº 1, Sección Editorial, Quincena del 1 al 15 Ene. 2009, Año XXV, Ref. D-547, pág. 3, tomo I (versión electrónica), e *Impuestos*, nº 30, Sección Legislación, Quincena del 1 al 15 Dic. 2009, tomo 2 (versión electrónica), pág. 6; “hoy, el Parlamento aprueba los beneficios fiscales, y la Administración Tributaria los aplica, a su manera”, Jiménez-Blanco, José Ignacio, “Doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de incentivos a la reinversión de beneficios extraordinarios en la venta de un terreno (Resolución del TEAC de 10 de junio de 2009)”, en VV.AA., *2010 Anuario Fiscal para Abogados. Los casos más relevantes en 2009 de los grandes despachos*, La Ley, Madrid, 2010, pág. 252; “la Administración Tributaria ha reaccionado en los últimos años aplicando un criterio

decisiones de inversión de los agentes económicos y la efectividad de este incentivo⁸⁷⁵. Asimismo, su farragosa redacción ha multiplicado las dudas en su aplicación⁸⁷⁶, como ponen de manifiesto las distintas interpretaciones que desde la perspectiva doctrinal, administrativa y jurisprudencial se vienen realizando de este incentivo⁸⁷⁷.

4.3.1 Nacimiento y consolidación de las deducciones por inversiones medioambientales (1997-1999)

“En el marco de una creciente sensibilidad ecológica y medioambiental”, como comienza exponiendo el Real Decreto 1594/1997, se introdujo para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1997 un nuevo incentivo fiscal para determinadas inversiones protectoras del medio ambiente que permitieran la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico y las aguas, así como para la recuperación,

cada vez más restrictivo para su aplicación, modificando incluso su criterio manifestado a través de respuestas a consultas que han sido formuladas y a través de la incoación de un buen número de actas por parte de la inspección de los tributos”, Pérez Arana, Raquel, “Claves de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el IS”, *Estrategia Financiera*, nº 249, abril 2008, pág. 70; en relación con la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias, Núñez Pérez ha calificado de “abrumador” el nivel de litigios existente, Núñez Pérez, Guillermo G., “Las especialidades canarias: visión general sobre los incentivos en la imposición directa”, *Hacienda Canaria*, nº 35, octubre de 2011, pág. 12.

⁸⁷⁵ Señala Esteban Paúl que “los incentivos fiscales inciden en la planificación económica de los sujetos pasivos que, a la hora de realizar inversiones, deben atender a las contingencias impositivas que condicionan la viabilidad de los diferentes proyectos”, por lo que “el horizonte adecuado de la planificación inversora, tanto de las empresas como de las familias, excede al corto plazo, por lo que excesivos cambios legislativos en la regulación de los incentivos fiscales, además de producir una gran inseguridad en los agentes económicos, pueden impedir el logro de los objetivos perseguidos con las deducciones”, Esteban Paúl, Angel, “Incentivos fiscales a la inversión:...” , *op. cit.*, pág. 63.

⁸⁷⁶ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, págs. 10-11.

⁸⁷⁷ En relación con esta deducción se ha dicho que, “por una parte, la regulación, tal y como se presenta, tiene una redacción casi ilegible, carente en muchas ocasiones de sentido, además de grandes déficit de concreción, lo que hace que la interpretación juegue un papel demasiado importante. Por otra parte, el legislador tributario parece no tener en cuenta los principios, conceptos y normativas ambiental a la hora de realizar la regulación, lo cual también puede implicar que el objetivo ambiental se vea mermado”, Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 109.

reducción y tratamiento de residuos industriales⁸⁷⁸, siempre que reúnan las condiciones y formalidades previstas tanto en la Ley del Impuesto de Sociedades como en el desarrollo reglamentario de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente⁸⁷⁹.

En efecto, el entonces artículo 35.4 de la LIS⁸⁸⁰, redactado según la modificación introducida por el artículo 16 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social⁸⁸¹, reguló esta deducción para el ejercicio 1997 en los siguientes términos:

“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 el cumplimiento o, en su caso, 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

⁸⁷⁸ Siguiendo a García Luque, la norma es novedosa en el alcance, pero no en la técnica empleada, puesto que un antecedente lo encontramos en la modificación de la deducción por inversiones operada por la Ley 40/1994, a la que hemos hecho anteriormente referencia, García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 82.

⁸⁷⁹ Incorporándose, en palabras de García Luque, el elemento ambiental al espíritu del Impuesto sobre Sociedades, en el marco de una paulatina reforma de nuestro sistema tributario mediante la introducción de figuras y técnicas tributarias orientadas hacia la protección del medio ambiente, haciendo, de algún modo, tambalearse los esquemas más tradicionales de nuestro ordenamiento jurídico tributario, García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, págs. 68-69.

⁸⁸⁰ Advierte Ibáñez Casado que “resulta curioso que esta deducción figure en el art. 35 LIS, dentro del epígrafe «Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros». Hubiese sido más aceptable, como mal menor, la creación de un art. 35 bis”, Ibáñez Casado, Julián, “Desigualdades fiscales entre Comunidades Autónomas”, *op. cit.*, pág. 18. Con carácter previo, García Luque ya había reivindicado un artículo exclusivo para la nueva deducción o la generalización del título del entonces artículo 35.4 para incluir esta deducción, García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 83.

⁸⁸¹ Al hilo de las modificaciones introducidas por esta Ley, Sanz Gadea afirmó que “la utilización del Impuesto sobre Sociedades como medio de dirigismo fiscal es una realidad innegable que, sin duda, será contemplada con alborozo por los partidarios del intervencionismo de los poderes públicos en la actividad económica y con reservas para quienes, desde la confianza en las fuerzas del mercado propugnan la neutralidad impositiva”, Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 110.

medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

Reglamentariamente se establecerán las condiciones y procedimientos que regularán la práctica de esta deducción.”

El origen de este precepto se encuentra en la enmienda nº 364⁸⁸² introducida por el Grupo Parlamentario Catalán (CiU) en el Congreso, la cual se justificaba en la necesidad de “incentivar las inversiones en medio ambiente”⁸⁸³.

El desarrollo reglamentario, habilitado legalmente por el último párrafo del apartado 4 del artículo 35, se produjo en virtud del Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre, por el que se regula la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente⁸⁸⁴, compuesto por cinco artículos y una disposición final única por la cual se establecía que regiría durante el período de vigencia del artículo 16 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y, en su caso, de la norma o normas, con rango legal suficiente, que en el futuro prorrogasen o reiterasen el mismo beneficio fiscal.

Como indicamos, esta deducción nació con una vocación transitoria, ya que su ámbito de aplicación temporal se extendía exclusivamente para el año 1997,

⁸⁸² Publicación de la enmienda en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)* nº 18-3, de 4 de noviembre de 1996. La redacción definitiva de la modificación, incluyendo el encabezado “para el ejercicio 1997” se produjo mediante enmienda transaccional con el Grupo Parlamentario Popular en el debate que se produjo en la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, nº 103, Comisión de Economía, Comercio y Hacienda celebrada el jueves 7 de noviembre de 1996, pág. 2.635 y 2726.

⁸⁸³ En la defensa de la enmienda, el Sr. Homs y Ferret (Grupo Parlamentario Catalán) señalaba que esta deducción era “una novedad. Por primera vez se introducirá en el ordenamiento legal la posibilidad de aplicar una deducción por aquellas inversiones que realicen las sociedades para adecuar sus procesos a las exigencias de las normas que se imponen para controlar el impacto sobre el medio ambiente. Es una decisión sustantiva, sin duda importante. En este sentido, la enmienda que proponemos es novedosa, ya que incorpora por primera vez un concepto nuevo que va a ser importante tenerlo presente y que en lo sucesivo deberá irse modulando, mejorando y precisando en toda su aplicación”, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, nº 100, Comisión de Economía, Comercio y Hacienda celebrada el miércoles 6 de noviembre de 1996, pág. 2.629.

⁸⁸⁴ Para Herrera Molina y Serrano Antón, el desarrollo reglamentario hubiera debido realizarse en el propio Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, si bien decidió no realizarse así para no retrasar más su aprobación, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversiones en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 18.

confiriéndole su carácter indefinido el artículo 4.º Undécimo.º Primero de la Ley 66/1997, de 20 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social⁸⁸⁵, cuya redacción se debe a la enmienda del Grupo Parlamentario Catalán (CiU) en el Congreso, en este caso la número 416⁸⁸⁶, con la finalidad de “dotar de carácter permanente las deducciones del Impuesto sobre Sociedades relativas a incentivar las inversiones en protección del medio ambiente”⁸⁸⁷. En relación con esta modificación, compartimos con Díaz Arias que este incentivo, por su propia naturaleza, debe tener carácter permanente y no temporal⁸⁸⁸, por lo que no puede sino valorarse positivamente.

Por tanto, en esta primera fase el incentivo permite aplicar en la cuota íntegra del impuesto una deducción del 10% únicamente sobre las inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente que tuvieran por objeto alguna de las siguientes finalidades:

- Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales.
- Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas.

⁸⁸⁵ Adicionalmente, la redacción de la norma introducida por esta norma parece incurrir en una deficiencia técnica al concluir “[...] darán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 [de las inversiones] que estén incluidas en [...]”, eliminándose las palabras “de las inversiones”. La redacción original fue recuperada en la modificación posterior de la norma por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

⁸⁸⁶ Publicación de la enmienda en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)*, nº 85-4, de 4 de noviembre de 1997.

⁸⁸⁷ El Sr. Homs y Ferret (Grupo Parlamentario Catalán) explicaba en la Comisión que esta enmienda “tiene por finalidad dar carácter permanente a la deducción por inversión en medio ambiente. Se ha sacado de la ley de presupuestos y se ha incorporado a la ley de medidas para darle carácter estable dentro del Impuesto sobre Sociedades”, *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, nº 334, Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, sesión celebrada el 12 de noviembre de 1997, pág. 9.950.

⁸⁸⁸ Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 177.

- Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.

La deducción se condiciona a que las inversiones se realicen, por una parte, para cumplir o mejorar las exigencias establecidas en la normativa vigente en materia de medio ambiente (posteriormente se limitaría la aplicación de las deducciones únicamente a las inversiones para la “mejora” de las referidas exigencias⁸⁸⁹) y a que se lleven a cabo, por otra parte, en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia ambiental. La prueba del cumplimiento de estos requisitos se realizará mediante la certificación de convalidación de la inversión expedida por la referida Administración. A estos efectos, se considerará Administración competente aquella que, siéndolo por razón de la materia objeto de protección, lo sea igualmente respecto del territorio donde radiquen las inversiones objeto de la deducción.

4.3.2 Desarrollo de las deducciones por inversiones medioambientales (2000-2006)

A partir del ejercicio 2000 se produjo la expansión de las deducciones por inversiones medioambientales, introduciéndose dos nuevos beneficios fiscales con la finalidad de incentivar la adquisición de vehículos poco contaminantes⁸⁹⁰ y las inversiones para el aprovechamiento de determinadas fuentes de energías renovables.

⁸⁸⁹ Artículo Decimotercero.Tres de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, por el que se convalida el Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril.

⁸⁹⁰ La Ley 37/1997, de 8 de octubre, por la que se aprueba el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente, introdujo previamente una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF con el objeto de impulsar la renovación del parque de vehículos con la doble finalidad de mejorar la seguridad y de reducir las emisiones contaminantes. En relación con esta deducción, véase López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, págs. 13-14. Con posterioridad, Carbajo Vasco ha propuesto su reintroducción con un fuerte componente ecológico para la sustitución de los vehículos más contaminantes por otros menos contaminantes, Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 39.

Así, el artículo 3.Cuarto de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2000, extendió el ámbito de la deducción a la adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera con reducidas emisiones atmosféricas⁸⁹¹, añadiendo el siguiente párrafo al artículo 35.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

⁸⁹¹ Introducido por la enmienda nº 241 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado (Convergència i Unió) al Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social del año 2000, publicada en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Senado)*, nº 167, de 3 de diciembre de 1999, que incluía la siguiente justificación:

“La necesidad de controlar las emisiones contaminantes a la atmósfera no es sólo un deber cívico y ético para con nuestras generaciones futuras, sino un compromiso internacional de España, asumido en Kyoto (Japón) en 1990.

Con esta medida, se incentiva la compra de vehículos más ecológicos por parte de todas aquellas empresas que utilizan vehículos industriales o comerciales y se avanza en la línea de la protección del medio ambiente.

Esto contribuye además a la renovación de nuestra flota de vehículos industriales y comerciales, una de las más envejecidas del mundo.

Por otra parte, debe subrayarse la oportunidad de la medida, dado que se inicia la liberalización del sector por carretera, lo que significa que la competencia que deba afrontarse será mayor y es saludable que nuestras empresas dispongan de unos vehículos modernos y competitivos”.

No obstante, su origen se encuentra realmente en la Proposición no de Ley para incentivar a aquellas empresas del sector del transporte de viajeros y mercancías por carretera que reduzcan sus emisiones contaminantes, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), admitida por la Mesa del Congreso con fecha 28 de septiembre de 1999 y publicada en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)* nº 483, de 4 de octubre de 1999, por la que “El Congreso de los Diputados insta al Gobierno a incluir, en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1514/1997, a las empresas del sector del transporte de viajeros y de mercancías por carretera que lleven a cabo inversiones para contribuir a la reducción del impacto ambiental de sus emisiones contaminantes a la atmósfera”. La exposición de motivos de la Proposición no de Ley destacaba el agravio comparativo que en la deducción entonces vigente no encontrarán acomodo otro tipo de empresas que, aunque no puedan encuadrarse en la categoría de “industriales”, sí pueden tener un impacto ambiental considerable en relación con la contaminación atmosférica, como es el caso de las empresas de transporte de viajeros y mercancías, pese a que cada vez demuestran una mayor sensibilidad hacia los problemas ambientales y realizan un esfuerzo para adaptarse a la normativa ambiental.

La proposición no de Ley fue aprobada por la Comisión de Infraestructuras, en su sesión de 1 de diciembre de 1999 y publicada en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)* de 20 de diciembre de 1999, página 16, con la siguiente redacción: “El Congreso de los Diputados insta al Gobierno a incluir, en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1594/1997, a las empresas del sector de transporte de viajeros y de mercancías por carretera que lleven cabo inversiones para contribuir a la reducción del impacto ambiental de sus emisiones contaminantes a la atmósfera, siempre y cuando se modifique el artículo correspondiente de la Ley 43/1997 [sic], de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”. El interesante debate parlamentario de la proposición no de Ley en la Comisión de Infraestructuras celebrada el miércoles 1 de diciembre de 1999, que recibió el apoyo del Grupo

“La deducción prevista en el párrafo anterior también se aplicará en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo por aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica”.

El tardío desarrollo reglamentario de esta nueva deducción no tuvo lugar hasta la aprobación del Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente⁸⁹². Dicho Real Decreto incorpora al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (el entonces Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) un nuevo Título I bis, “Deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente”, compuesto por los nuevos artículos 40 a 45, que, como explica el propio Real Decreto, cumple una doble función:

- Por un lado, incorpora al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades la normativa hasta entonces comprendida en el Real Decreto 1594/1997, referente a la deducción por inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente (artículos 40, 42, 43 y 45)⁸⁹³.
- Por otro lado, cumpliendo el mandato legal, procede a determinar en el supuesto de adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera nuevos la parte de la inversión que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica (artículos 41 y 44).

Parlamentario Federal de Izquierda Unida, el Grupo Parlamentario Socialista y el Grupo Parlamentario Popular, puede leerse en el *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados* nº 812 de 1999.

⁸⁹² Por tanto, en el caso de entidades con ejercicio natural, que es lo más habitual, no tuvieron conocimiento de las exigencias reglamentarias para la aplicación de esta deducción con anterioridad al cierre del ejercicio, lo cual es reprochable por la inseguridad jurídica que ello genera.

⁸⁹³ Por tanto, deroga el Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre, por el que se regula la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente. No obstante, como veremos, la justificación contenida en la Exposición de Motivos de este Real Decreto seguirá utilizándose a efectos interpretativos por la DGT.

Este incentivo se concretó en una deducción del 10% (12% para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2006)⁸⁹⁴ de la parte de la inversión que contribuyera de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica. La determinación de la parte de inversión que podría acogerse a deducción se realizaba, en virtud de su desarrollo reglamentario, mediante la aplicación sobre el precio de adquisición de los vehículos de determinados porcentajes en función del tipo de vehículo (furgonetas, camiones, autobuses,...), de su fecha de adquisición y de sus valores de emisión de determinados contaminantes atmosféricos (CO, HC, NOx, PT, humos), todo ello conforme a determinados parámetros establecidos por las directivas comunitarias sobre la materia⁸⁹⁵.

Por otra parte, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2002, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (artículo 2.Doce) completó el objeto de la deducción mediante la introducción de un incentivo al aprovechamiento de las energías renovables aplicable a las entidades de reducida dimensión:

“Asimismo las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 122 de esta Ley tendrán derecho a una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades definidas a continuación:

⁸⁹⁴ Modificación realizada por la Ley 25/2006, de 17 de julio, de medidas tributarias y administrativas, cuya exposición de motivos señala que el objeto de esta medida sería dar cumplimiento en este punto a los acuerdos del Gobierno con el objeto de paliar la situación creada por la subida del precio de los carburantes.

⁸⁹⁵ Para Sanz Gadea, “la ampliación de la deducción medioambiental a los vehículos de transporte por carretera abre una interrogación respecto a la futura evolución del incentivo fiscal, porque la renovación de un buen número de elementos patrimoniales aplicados a actividades económicas también contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica. Probablemente no han sido ajenas a la referida ampliación las circunstancias adversas que, en forma de aumento del precio del combustible, han afectado al sector del transporte por carretera”, Sanz Gadea, Eduardo, “Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas. Modificaciones establecidas por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y por la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 204, marzo de 2000, pág. 83.

- a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
- b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
- c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
- d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel)”.

Dicha modificación surgió del debate parlamentario del Proyecto de Ley de medidas fiscales, administrativas y de orden social para 2002, primeramente apuntada con una enmienda en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán (CiU)⁸⁹⁶ y finalmente introducida por la enmienda nº 199 en el Senado del Grupo Parlamentario Popular (PP)⁸⁹⁷, habiéndose destacado que no se trata de un incentivo específicamente previsto para los productores de energía en régimen especial, al tratarse de un beneficio fiscal de carácter objetivo y no subjetivo⁸⁹⁸.

⁸⁹⁶ Enmienda nº 330 publicada en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)*, nº 50-5, de 31 de octubre de 2001, que, con la finalidad de clarificar la redacción del precepto para evitar los problemas interpretativos que se venían produciendo, extendía el ámbito de la deducción a las instalaciones que tuvieran por objeto: a) evitar o reducir la contaminación atmosférica; b) evitar o reducir la contaminación de las aguas; c) reducir, recuperar o tratar adecuadamente los residuos; d) reducir el consumo de recursos naturales y de energía; e) la mejora de los productos y servicios para adelantarse al cumplimiento de normas legales, o bien para la obtención de etiquetas o distintivos ecológicos; f) adquisición de nuevos vehículos industriales, agrícolas o comerciales destinados al transporte por carretera, sólo por aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine por su contribución efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

⁸⁹⁷ Enmienda publicada en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Senado)*, nº 41 (c), de 30 de noviembre de 2001, que se justifica en el objetivo del Plan de Fomento de las Energías Renovables de que en 2010 las fuentes de energías renovables cubran el 12% del total de la demanda energética en España, en el marco de una decidida política energética que apueste por este tipo de recursos como eficaz barrera para la contención del crecimiento de las emisiones de gases de efecto invernadero, aparte de su contribución a la reducción de las altas tasas de dependencia energética.

⁸⁹⁸ Bassas Pérez, Isabel y Hucha Celador, Fernando de la, “El régimen fiscal de los productores de electricidad...”, *op. cit.*, pág. 629.

El desarrollo reglamentario de esta deducción, nuevamente tardío, se realizó por medio del Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, concretamente los artículos 40, 43 y 45.

Dicha normativa debía completarse con lo dispuesto en el apartado 8 del mismo artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁸⁹⁹, según el cual “la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción”.

La limitación en la aplicación de esta tercera deducción a las empresas de reducida dimensión (entonces reguladas en el artículo 122 de la LIS) podría ser discutida desde un punto de vista de oportunidad y finalidad de la deducción. Ahora bien, es preciso reconocer que el artículo 25 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, disponía que en el establecimiento de “medidas económicas, financieras y fiscales adecuadas para el fomento de la prevención, la aplicación de tecnologías limpias, la reutilización, el reciclado y otras formas de valorización de residuos, así como para promover las tecnologías menos contaminantes en la eliminación de residuos [...] se tendrán en cuenta las peculiaridades de las pequeñas y medianas empresas”.

Asimismo, los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que inviertan en activos para el aprovechamiento de los recursos renovables era una de las medidas de carácter fiscal contempladas por el Plan de Fomento de las Energías Renovables elaborado en diciembre de 1999 por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, según el cual “estos incentivos, de aplicación generalizada a las PYME, tendrán especial relevancia para el Plan de

⁸⁹⁹ Originalmente como apartado 4, ha sido reenumerado por las sucesivas leyes de acompañamiento: apartado 5, por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social; apartado 7, por el Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa; apartado 8, por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

Fomento, dado que la repercusión que éste tendrá en generación y expansión de empresas será fundamentalmente en PYME⁹⁰⁰.

Ahora bien, en nuestra opinión, ello no es justificación suficiente para limitar la aplicación de esta deducción a las empresas de reducida dimensión, puesto que el mismo Plan de Fomento de las Energías Renovables, al sugerir una deducción por inversión en activos afectos a la producción de energía procedente de recursos renovables, aplicable a todo tipo de entidades y no solo a las de reducida dimensión, declara que “los incentivos fiscales a las inversiones para el aprovechamiento de las energías renovables se presentan como un instrumento a disposición de los Estados para favorecer la mejora del medio ambiente, como alternativa del empleo de otros mecanismos penalizadores sobre las fuentes energéticas generadoras de coste medio ambiental”⁹⁰¹.

En el mismo sentido, Chico de la Cámara, Grau Ruiz y Herrera Molina criticaban esta limitación del ámbito subjetivo del beneficio fiscal, que a su juicio tenía un carácter “perturbador” e “incoherente” e incluso discutible desde un punto de vista constitucional y comunitario, y ello sin olvidar que, aunque parece ampliarse el ámbito de la deducción, “la anterior redacción permitía entender que la deducción se extendía a las inversiones para favorecer energías renovables, pues éstas contribuyen generalmente a reducir la contaminación atmosférica y de las aguas, o a reducir o eliminar residuos industriales”⁹⁰².

⁹⁰⁰ Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (Ministerio de Industria y Energía), Plan de Fomento de las Energías Renovables en España, diciembre de 1999, pág. 236.

⁹⁰¹ Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (Ministerio de Industria y Energía), Plan de Fomento de las Energías Renovables en España, diciembre de 1999, págs. 235 y 236.

⁹⁰² Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”, *op. cit.*, pág. 24, y Herrera Molina, Pedro Manuel, “El uso de beneficios fiscales...”, *op. cit.*, págs. 414-415. La única explicación que encuentran estos autores, a su juicio insuficiente, es que las pequeñas y medianas empresas carecen de las economías de escala de las grandes empresas y, por ello, precisan de un especial estímulo para utilizar fuentes de energía renovable.

En consecuencia, si bien puede resultar acertado el establecimiento de incentivos adicionales a favor de las entidades de reducida dimensión, atendiendo a sus circunstancias particulares, no puede alcanzarse la misma conclusión respecto a la restricción del acceso a la deducción a las restantes entidades⁹⁰³.

Posteriormente, la deducción para la protección del medio ambiente fue objeto de una regulación individualizada mediante la introducción de un nuevo artículo 35 bis, con el título “Deducciones por inversiones medioambientales”, creado por el artículo Decimotercero.Tres de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, por el que se convalida el Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril⁹⁰⁴. Dicho precepto, al tiempo que refunde los antiguos apartados 4 y 8 del artículo 35, incorpora las siguientes novedades⁹⁰⁵:

- Restringe, por una parte, el ámbito objetivo de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente, al limitar el beneficio fiscal a aquellas que se realicen únicamente para la mejora de la normativa ambiental y excluyendo, por tanto, las inversiones para el cumplimiento de dicha normativa.

⁹⁰³ En este sentido, ha de valorarse positivamente la Proposición de Ley de modificación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en materia de deducciones por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente propuesta por el Grupo Parlamentario Catalán el 1 de abril de 2008, a la que nos referiremos con posterioridad, que contemplaba tipos de deducción incrementados para las empresas de reducida dimensión.

⁹⁰⁴ Dicha Ley, en artículo decimocuarto, añadió además un apartado 5 al artículo 75 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por el que se preveía la posibilidad de que inmuebles destinados a viviendas en los que se hubieran instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol para su autoconsumo disfruten de una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, si así lo regulaba la correspondiente ordenanza fiscal.

⁹⁰⁵ No dieron fruto las enmiendas presentadas en el Senado por el Grupo Parlamentario Entesa Catalana de Progrés (GPECP) y el Grupo Parlamentario Socialistas que pretendían incrementar el porcentaje de deducción para fomentar las energías renovables, con carácter general, al 20% (enmiendas nº 63 y 100) y, para las empresas de reducida dimensión, al 30% (enmiendas nº 64 y 101). La primera de las enmiendas, ante el bajísimo nivel de ejecución del Plan de Fomento de Energías Renovables, pretendía incrementar el apoyo fiscal, mientras que la segunda enmienda trataba de compensar la desigualdad relativa de las pequeñas y medianas empresas, haciendo más atractiva la inversión en

- Amplía, por otra parte, el ámbito subjetivo del incentivo fiscal para las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables a la totalidad de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, eliminando la mención referente a las entidades que cumpliesen los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión.

De esta forma, la redacción definitiva de las deducciones por inversiones medioambientales para los ejercicios iniciados a partir del 27 de abril de 2003 (es decir, en caso de ejercicio natural, a partir de 2004) es la siguiente:

“Artículo 35 bis. Deducciones por inversiones medioambientales.

1. 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 ciento de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

2. La deducción prevista en el apartado anterior también se aplicará en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo para aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

3. Asimismo, podrá deducirse de la cuota íntegra el 10 por ciento de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que se citan a continuación:

a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.

energías renovables mediante el aumento del incentivo. Estas enmiendas se publicaron en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Senado) nº 153 (c), de 7 de octubre de 2003.

b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.

c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.

d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).

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

La Disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en la redacción dada por la Disposición final decimotercera de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, estableció que el Gobierno elaboraría y aprobaría los textos refundidos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades⁹⁰⁶.

En ejercicio de dicha autorización, con fecha 11 de marzo de 2004, se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo el objetivo de esa refundición, como indica su exposición de motivos, incrementar la calidad del sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a este tributo⁹⁰⁷. En

⁹⁰⁶ Conceptuada originalmente como una autorización, la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas lo convirtió en mandato, dando un plazo de un año para cumplirlo, el cual se amplió hasta los quince meses por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Rodríguez Varo, Enrique, “Naturaleza y ámbito de aplicación”, *op. cit.*, pág. 64.

⁹⁰⁷ Como señala Rodríguez Varo, la razón de esta norma es sistematizar la regulación, dadas las sucesivas reformas de que había sido objeto la LIS, Rodríguez Varo, Enrique, “Naturaleza y ámbito de aplicación”, *op. cit.*, pág. 64. La justificación se encuentra en la “necesidad de incrementar la claridad del sistema tributario mediante la integración, en un único cuerpo normativo, de todas las disposiciones que

consecuencia, esta refundición no afecta en modo alguno a la regulación de las deducciones por inversiones medioambientales, dado que la única novedad es la reenumeración del precepto que las regula, como el nuevo artículo 39.

Del mismo modo, al objeto de realizar únicamente los ajustes relativos a remisiones y nueva reenumeración de artículos, se publicó el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁹⁰⁸, contribuyendo a la necesaria claridad de las normas y la seguridad jurídica de la Administración y de los contribuyentes. Como consecuencia, el desarrollo reglamentario de las “deducciones por inversiones medioambientales” se regula actualmente en el Capítulo I, con dicha rúbrica, del Título II, referente a las “Deducciones en la cuota íntegra”, artículos 33 a 38.

En la siguiente Tabla 5 se señala la correlación existente entre los distintos desarrollos reglamentarios que ha tenido la deducción.

afectan a este tributo, contribuyendo a mejorar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y de los contribuyentes”, Rubio Guerrero, Juan José, “Introducción: Principios impositivos...”, *op. cit.*, pág. 54. Esta facultad se encuentra prevista en el artículo 82 de la Constitución, conforme al cual las Cortes Generales podrán delegar en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de Ley sobre determinadas materias, debiéndose otorgar dicha delegación legislativa mediante una Ley de bases cuando su objeto sea la formación de textos articulados o por una Ley ordinaria cuando se trate de refundir varios textos legales en uno solo. El apartado 5 de dicho precepto dispone que “la autorización para refundir textos legales determinará el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación, especificando si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos”. Como ha puesto de manifiesto García-Rozado González y Sanfrutos Gambín, el TRLIS se elaboró con el alcance más limitado de los previstos en dicho apartado, limitándose a la reproducción literal de los preceptos refundidos, sin regularizar, aclarar ni armonizar textos legales, razón por la que este texto refundido recoge como base fundamental la normativa recogida en la LIS con sus modificaciones posteriores, García-Rozado González, Begoña, “La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 109; Sanfrutos Gambín, Eduardo, “Breve historia del Impuesto sobre Sociedades en España”, en Sanfrutos Gambín, Eduardo (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 40.

⁹⁰⁸ A su vez deroga el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Tabla 5: Correlación entre los distintos desarrollos reglamentarios de las deducciones por inversiones medioambientales

RD 1594/1997	RD 537/1997 ⁹⁰⁹	RD 1777/2004	Contenido del precepto
1	40	33	<i>Ámbito de aplicación: instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente</i>
-	41	34	<i>Ámbito de aplicación: vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera</i>
4 y 5	42	35	<i>Realización y mantenimiento de la inversión</i>
4	43	36	<i>Base de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente</i>
-	44	37	<i>Base de la deducción por adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera</i>
2 y 3	45	38	<i>Requisitos de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente. Certificación de convalidación de la inversión medioambiental</i>

Fuente: Elaboración propia

Esto nos lleva a que debamos hablar de deducciones por inversiones medioambientales en plural, puesto que realmente nos encontrábamos con tres

⁹⁰⁹ Artículos incorporados al Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades por el Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente. La redacción de los artículos 40, 43 y 45 fue posteriormente modificada por el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, para incorporar la deducción por inversiones para fomentar las energías renovables.

deducciones distintas y con distintos objetivos y requisitos para su aplicación⁹¹⁰, si bien con un fin común de reducir, de distintas maneras, el impacto contaminante de las actividades empresariales. De forma resumida, distinguiríamos entre:

- La deducción por inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente (atmósfera, aguas y residuos industriales).
- La deducción por adquisición de vehículos industriales o comerciales nuevos de transporte por carretera con reducidas emisiones de contaminantes atmosféricos.
- La deducción por inversiones en instalaciones y equipos nuevos para el aprovechamiento de fuentes de energías alternativas o renovables.

A juicio de Carbajo Vasco, “esta simple clasificación de las inversiones incentivadas, ya revela que, realmente, son los grupos a) y c) citados, los que atienden a una finalidad medioambiental, mientras que el grupo b) es más un incentivo al transporte”, razón por la que concluye que la deducción prevista para la adquisición de vehículos nuevos para el transporte por carretera no constituye un auténtico beneficio fiscal ambiental, sino un instrumento para facilitar al sector del transporte la renovación de su parque automovilístico⁹¹¹. En nuestra opinión, es cierto que se aprecia cierta imperfección técnica para constituir un beneficio fiscal verde al exigirse que las inversiones sean en elementos nuevos y no usados (donde se podría apreciar un exclusivo incentivo a la renovación), y esta misma crítica podría realizarse a la deducción por inversiones para el fomento de las energías renovables, pero no por ello deja de tener un claro elemento ambiental, especialmente si atendemos a los requisitos y límites reglamentarios para la

⁹¹⁰ Lo que pone de manifiesto que en el artículo 39 del TRLIS no hay una unidad conceptual, sino una diversidad reforzada por su propia evolución histórica, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 10.

⁹¹¹ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 11; Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, pág. 32.

aplicación de la deducción, al fomentar la adquisición de vehículos menos contaminantes⁹¹², y a la vinculación existente entre la renovación del parque y la reducción de las emisiones contaminantes.

⁹¹² La preocupación por el efecto contaminante de los vehículos se ha puesto de manifiesto por la Comisión Europea en repetidas ocasiones, proponiéndose la introducción de un componente ambiental significativo en la fiscalidad del automóvil, al considerarse las medidas fiscales como un instrumento eficaz para la consecución de los objetivos ambientales comunitarios de reducción de emisiones contaminantes, ahorro y eficiencia energética. Así, la Comisión presentó, con fecha 6 de septiembre de 2002, la Comunicación «La fiscalidad de los turismos en la Unión Europea» (COM (2002) 431 final), en la cual, por lo que se refiere al componente ambiental, concluyó que, constituyendo la fiscalidad de los vehículos un instrumento complementario esencial para lograr los objetivos comunitarios de limitación de emisiones de CO₂, era necesario reestructurar la base imponible de los gravámenes aplicables a los turismos con el fin de establecer una relación más directa entre el nivel de imposición y las emisiones de CO₂. A este objeto, deberían transformarse los impuestos de matriculación y los impuestos anuales de circulación en gravámenes enteramente calculados sobre la base de CO₂ o, al menos, integrar un nuevo factor relacionado con el CO₂.

Con base en las recomendaciones de dicha Comunicación, la Comisión, con fecha 5 de julio de 2005, presentó la «Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo» (COM (2005) 261 final), la cual tenía una doble finalidad: mejorar el funcionamiento del mercado interior y aplicar la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO₂ producidas por los automóviles.

La Propuesta de Directiva pretendía ser un instrumento que otorgase flexibilidad a los Estados miembros para alcanzar los objetivos marcados, pero sin introducir nuevos impuestos sobre los automóviles, sino tan sólo reestructurando los existentes en los Estados miembros que los hubieran implantado.

Dicha reestructuración, como hemos señalado, consistiría en la introducción en las bases imponibles de los impuestos de matriculación y los impuestos anuales de circulación de un componente vinculado al dióxido de carbono, en función del número de gramos de CO₂ por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo concreto. Esta reestructuración se realizaría de forma progresiva:

- A más tardar el 31 de diciembre de 2008, el total de ingresos fiscales derivados del componente de los impuestos anuales de circulación y de los impuestos de matriculación vinculado al dióxido de carbono debería representar al menos el 25% del total de ingresos derivados de esos impuestos.
- A más tardar el 31 de diciembre de 2010, el total de ingresos fiscales derivados del componente de los impuestos anuales de circulación y de los impuestos de matriculación vinculado al dióxido de carbono debería representar al menos el 50% del total de ingresos derivados de esos impuestos.

Por otra parte, y con el objeto de evitar las distorsiones en el mercado, la Propuesta preveía la eliminación de los impuestos de matriculación a partir del 1 de enero de 2016 y el establecimiento de una serie de sistemas de reembolso para corregir las situaciones de doble imposición.

La Propuesta de Directiva fue aprobada por la Resolución legislativa del Parlamento Europeo de 23 de agosto de 2006, sobre la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, con una serie de enmiendas dirigidas a que el componente ambiental de la reforma no se circunscriba al dióxido de carbono, sino también al consumo de combustible y a las emisiones de otros contaminantes.

4.3.3 Crisis de las deducciones por inversiones medioambientales (2007-2009)

La Ley 35/2006 introdujo una serie de modificaciones que incidieron de forma directa y sustancial en el ámbito de las deducciones por inversiones medioambientales.

De acuerdo con lo señalado en su Exposición de Motivos, esta reforma fiscal supondría el primer paso para profundizar en la modernización del sistema tributario español con una visión estratégica e integral que contribuiría a la mejora del modelo de crecimiento y de la competitividad.

Dicha modernización del sistema tributario se implantaría de forma gradual mediante tres reformas progresivas:

- La reforma de la tributación de la renta de las personas físicas, que es el objeto principal de la Ley 35/2006 y que entraría en vigor en 2007.
- La reforma de la tributación de la renta de las personas jurídicas, que entraría en vigor en 2007, pero que no sería íntegramente efectiva hasta 2014. Dicha reforma, se indica, se debería completar con su adaptación a las Normas Internacionales de Contabilidad una vez hubieran sido plenamente implantadas en España⁹¹³.

⁹¹³ Dicha reforma se produciría, en el ámbito mercantil y contable, mediante la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, y en el ámbito fiscal mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. A pesar del título de esta Ley, lo cierto es que el principal objetivo de esta Ley es adaptar la normativa del Impuesto sobre Sociedades al nuevo marco contable establecido por la Ley 16/2007 y el Real Decreto 1514/2007, dada, como indica su Exposición de Motivos, la vinculación existente entre el resultado contable y la base imponible de dicho Impuesto. En este sentido, Calvo Vérguez acertadamente resume, siguiendo la Exposición de Motivos de la Ley 16/2007, la necesidad de esta modificación al señalar que “sabido es que en el Impuesto sobre Sociedades (IS) se parte siempre del resultado contable para, a continuación, determinar la base imponible del Impuesto sometida a tributación. En consecuencia, cualquier modificación de dicho resultado afecta a la determinación de esta base impositiva, siendo por ello necesaria su adaptación al nuevo marco contable”, Calvo Vérguez, Juan,

- La introducción de la tributación medioambiental, con el objetivo tanto de mejorar la eficiencia energética como de facilitar el equilibrio financiero de la reforma⁹¹⁴.

Concretamente, la reforma del Impuesto sobre Sociedades respondía a la necesidad de defender la posición competitiva de nuestras empresas en el plano comunitario, alcanzar una mayor coordinación con los países de nuestro entorno, simplificar la estructura del impuesto y lograr una mayor neutralidad en su

La reforma contable y su proyección en el Impuesto sobre Sociedades..., op. cit., pág. 18. Véase también Cosín Ochaíta, Rafael, *La nueva Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 35.

⁹¹⁴ Este anuncio sobre la futura introducción de la fiscalidad ambiental pudo venir inspirada por la recomendación de la OCDE realizada en 2004 para España:

“Con respecto a la integración basada en el mercado, los *instrumentos fiscales* se han utilizado hasta cierto punto para internalizar los costes externos medioambientales, pero más que nada para premiar los comportamientos y las inversiones acordes con el medio ambiente, en detrimento de la eficiencia económica. Debería recurrirse en mayor medida a estos instrumentos para gravar las actividades con impactos negativos sobre el medio ambiente, tal vez en el contexto de una reforma fiscal neutral (por ejemplo, una mayor imposición sobre la energía podría equilibrarse con una imposición menor sobre el trabajo”, OCDE, *Análisis de los resultados medioambientales. España*, op. cit., págs. 27-28.

Más adelante, el Informe de la OCDE señala:

“Convendría estudiar la posibilidad de emprender una reforma fiscal ecológica, como la iniciada recientemente en Andalucía: reestructuración de los impuestos en vigor (p. ej., los impuestos sobre la energía o el transporte, para que reflejen el grado de contaminación de los diferentes productos o actividades); introducción de nuevos impuestos (p. ej., sobre el uso y la contaminación del agua, los residuos, determinadas sustancias químicas). Al mismo tiempo, convendría intentar eliminar o adaptar las disposiciones fiscales perjudiciales para el medio ambiente (p. ej., exenciones fiscales o subvenciones que tengan efectos perjudiciales para el medio ambiente). Se podría poner de relieve la neutralidad de esta reforma mediante una reducción gradual de los impuestos sobre el trabajo. Con este fin se debería crear una Comisión de impuestos ecológicos”, OCDE, *Análisis de los resultados medioambientales. España*, op. cit., págs. 126-127.

Si bien la referencia a la tributación ambiental en la Exposición de Motivos pudo hacer pensar en un amplio desarrollo de la fiscalidad ambiental en España e, incluso, en la introducción de elementos propios de una reforma fiscal verde, lo cierto es que quedó limitado a una mera declaración de intenciones, cuyo escaso desarrollo se limitó a otra genérica declaración en la Disposición Adicional Quincuagésima Novena de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, según la cual “El Gobierno a lo largo del ejercicio presupuestario de 2007 incorporará, a través de las reformas normativas necesarias, elementos de Fiscalidad Verde utilizando las figuras fiscales actuales o creando nuevas figuras”. Esta Disposición Adicional fue el resultado de la enmienda nº 2.146 presentada por el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds.

El único avance concreto se materializó en la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, cuya Disposición adicional Octava introdujo una ambientalización del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (conocido como Impuesto de Matriculación), ligándose su tipo de gravamen a las emisiones de CO2 por kilómetro.

aplicación⁹¹⁵. Con el fin de alcanzar dichos objetivos, la reforma se centra en dos medidas fundamentales:

- Por una parte, la reducción del tipo de gravamen general del 35%, al 32,5% en 2007 y 30% a partir de 2008⁹¹⁶.
- Correlativamente, la eliminación progresiva en el período 2007-2011, a razón de un 20% anual, de la mayoría de los incentivos fiscales previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades⁹¹⁷, entre los que se encuentran las deducciones por inversiones medioambientales⁹¹⁸. Como consecuencia de

⁹¹⁵ En el mismo sentido, Carracedo González, Nuria, “Deducción por inversiones medioambientales”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª edición, 2008, pág. 697. Según Portillo Navarro, “la justificación de tal modificación es debida a que en los últimos años se ha producido un acercamiento entre las normas fiscales de cálculo de la base imponible y el resultado contable, pero se ha mantenido una estabilidad en los tipos nominales de gravamen y se han ido incorporando numerosos incentivos fiscales, por lo que esta reforma supone la rebaja de los tipos nominales del impuesto y la desaparición progresiva de numerosos incentivos fiscales”, Portillo Navarro, María José, “El impuesto sobre sociedades y la reforma contable...”, *op. cit.*, pág. 6.

De forma similar, Borrás Amblar y Navarro Alcázar señalan que “con la reforma se busca una mayor convergencia en el ámbito del IS, aproximando nuestro tipo impositivo al de los países de nuestro entorno, así como una mayor neutralidad del impuesto, reduciendo los incentivos fiscales selectivos, cada vez más en desuso por las distorsiones que provocan en la toma de decisiones económicas por parte de las empresas, intentando que la fiscalidad no distorsione la libertad de movimientos de capitales, bienes y servicios, y una mayor coordinación fiscal internacional que mejore nuestra situación competitiva en el entorno empresarial”, Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (1), ...*, *op. cit.*, pág. 717.

⁹¹⁶ Por lo que se refiere a las entidades de reducida dimensión, los tipos se reducen desde el ejercicio 2007 del 30% y 35% al 20% y 25%. Por su parte, el tipo del 40% previsto para las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos se reduce al 37,5% en 2007 y 35% en 2008.

⁹¹⁷ Como excepción, se mantiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, con determinadas modificaciones, la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos y las deducciones en el ámbito del mecenazgo (Ley 49/2002).

⁹¹⁸ Disposición final segunda de la Ley 35/2006, por el que se introduce la Disposición adicional décima del TRLIS, el cual dispone lo siguiente:

“Las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 de esta Ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dichos artículos por el coeficiente siguiente:

0.8, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.6, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

0.4, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

0.2, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

esta progresiva reducción, estos incentivos quedarían derogados con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011⁹¹⁹, salvo determinadas excepciones⁹²⁰.

La reducción de las deducciones a razón de un 20%, hasta su completa desaparición, derivaba de que estaba inicialmente previsto que la reducción del tipo de gravamen se produjera también de forma escalonada a lo largo de un período de cinco años⁹²¹, de forma que se acompasara la reducción del tipo de gravamen con la eliminación de las deducciones. Posteriormente, el debate parlamentario llevó a que el tipo de gravamen se redujera en un plazo de dos años en vez de los cinco iniciales, pero se mantuviera el calendario original de desaparición de la mayoría de las deducciones.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior”.

⁹¹⁹ Disposición derogatoria segunda, apartado 2, de la Ley 35/2006, según la cual “con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

Dicho precepto se complementaría con el apartado 17 de la Disposición final segunda de la Ley 35/2006, por la cual se establece, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2007, una régimen transitorio para las deducciones cuya desaparición estaba prevista, cuyo apartado 1 establecía que “Las deducciones establecidas en los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 de esta Ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta Ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de aquella fecha”.

⁹²⁰ En concreto, la derogación de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica no desaparecía hasta los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2012 (apartado 3 de la Disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006). Por su parte, quedarían derogados con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 el apartado 1 del artículo 34 y los apartados 1, 2, 3 y 7 del artículo 38 del TRLIS (apartado 4 de la Disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006).

⁹²¹ Así, el apartado 1 de la Disposición adicional octava que se introducía en el TRLIS disponía, en la redacción del Proyecto de Ley publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)* de 16 de marzo de 2006, que el tipo general de gravamen establecido en el apartado 1 del artículo 28 de esta ley sería el:

- 34%, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
- 33%, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.
- 32%, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.
- 31%, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

De forma esquemática, la evolución de la reducción del tipo de gravamen general y de la prevista eliminación de las deducciones por inversiones medioambientales sería la que se muestra en la siguiente Tabla 6.

Tabla 6: Evolución del tipo del IS y de las deducciones por inversiones medioambientales en la Ley 35/2006

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Tipo general	35%	32,5%	30%	30%	30%	30%
% Deducciones	100%	80%	40%	20%	20%	0%
Deducción art. 39.1	10%	8%	6%	4%	2%	0%
Deducción art. 39.2	12%	10%	8%	5%	3%	0%
Deducción art. 39.3	10%	8%	6%	4%	2%	0%

Fuente: Elaboración propia

El origen de esta situación, siguiendo a Fernández Rodríguez, Martínez Arias y Álvarez García, se encuentra en el proceso de recorte de los tipos impositivos que se produjo entre los años 1995 y 2005 en el ámbito de la Unión Europea, al que no se sumó España, lo que provocó que el tipo impositivo general español se situara 4,9 puntos porcentuales por encima de la media de la Unión Europea (15 países), lo que se agravaba con la últimas incorporaciones hasta la Europa de los 25, donde la diferencia se incrementaba a 8,7 puntos porcentuales⁹²². Si a ello añadimos cuestiones no estrictamente fiscales, como el encarecimiento de la mano de obra española y el incremento de la competencia de los países emergentes, parece sencillo entender la necesidad de una reducción de la tributación empresarial.

- 30%, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

⁹²² Fernández Rodríguez, Elena, Martínez Arias, Antonio y Álvarez García, Santiago, “Las repercusiones contables del cambio de tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 289, 2007, pág. 63.

Como hemos señalado con anterioridad, los incentivos fiscales han de justificarse con base en desequilibrios del mercado, ya que el principio de neutralidad exige que la aplicación de los tributos no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos, salvo que dicha alteración tienda a superar dichos desequilibrios. A este respecto, la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, por la que se opera esta reforma, justificaba la eliminación generalizada de estos incentivos en el Impuesto sobre Sociedades al considerar que estos eran poco eficaces, presentaban un elevado coste recaudatorio, complicaban la liquidación y generaban una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión, evitándose con su desaparición la generación de distorsiones⁹²³.

En este sentido, Martín Cáceres explicaba que “la reducción progresiva y gradual, aunque con una cadencia desigual, hasta la desaparición final de la mayor parte de las deducciones del Impuesto de Sociedades –excepto de la deducción por creación de empleo para trabajadores discapacitados y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios– se justificó, tal como se expresa en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, en la necesidad de lograr una mayor coordinación fiscal y convergencia en el ámbito del Impuesto de Sociedades con los países de nuestro entorno mediante la equiparación de nuestro tipo impositivo al de estos países y la eliminación de los incentivos fiscales selectivos”⁹²⁴.

⁹²³ A favor de esta reforma se manifiesta Sanz Gadea, para quien “la poda de incentivos fiscales, progresiva en el tiempo, emprendida por la Ley 35/2006, y la disminución del tipo de gravamen, han remado a favor de la neutralidad”, Sanz Gadea, Eduardo, “Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (I)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 314, 2009, pág. 69.

A juicio de este autor, la poda tan radical de los incentivos fiscales por la Ley 35/2006 se pudo deber al desbordamiento de los incentivos fiscales que se produjo en la primera década de vida de la LIS, la mayor parte de ellos asociados a la promoción de políticas socialmente deseables, si bien nunca se hizo balance de su utilidad práctica, más allá de la pura pérdida recaudatoria y del efecto de propaganda política, Sanz Gadea, Eduardo, “La reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1995 y su proyección en el tiempo”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2ª Edición, 2010, págs. 21-22.

⁹²⁴ Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales en el Proyecto de Ley de Economía Sostenible”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 8/2010 (versión electrónica), pág. 10. Por otra parte y específicamente sobre la deducción por inversiones en energías renovables, Bassas Pérez y De la Hucha Celador manifiestan su desconfianza en los incentivos fiscales para la consecución de objetivos

En relación con esta cuestión, compartimos con Fernández Rodríguez, Martínez Arias y Alvarez García que esta modificación tenía por finalidad compensar la pérdida de recaudación que conllevaba la bajada de tipos. Sin embargo, más difíciles de compartir son las dos razones que, a juicio de estos autores, podían existir para justificar esta medida: por una parte, la considerable divergencia entre el tipo medio efectivo y el tipo nominal por la proliferación de estímulos fiscales, que podía afectar al principio de neutralidad; por otra parte, la cuestionable efectividad desde el punto de vista teóricos de los incentivos fiscales para la consecución de los objetivos que tienen encomendados⁹²⁵. En efecto, no se conocen estudios que entonces evaluaran la incidencia (positiva o negativa) de este incentivo fiscal en la consecución de los objetivos ambientales, por lo que la falta de eficacia alegada por la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006 parece más una excusa que una auténtica justificación⁹²⁶. Para otros autores, también desde una perspectiva global de los efectos de la reforma, el sistema de bonificaciones y deducciones, incluyendo las medioambientales, resultaba de difícil aplicación para las pequeñas y medianas empresas, por lo que su principal impacto era la reducción del tipo impositivo de las grandes empresas, con el riesgo de convertir al Impuesto sobre Sociedades en un impuesto regresivo⁹²⁷.

extrafiscales con base en diversos argumentos: la desnaturalización del impuesto, falta de influencia en el objetivo perseguido, enmascaramiento de las ayudas públicas para la promoción de las energías renovables y deficiente y confusa técnica normativa que es fuente de potenciales problemas, Bassas Pérez, Isabel y Hucha Celador, Fernando de la, “El régimen fiscal de los productores de electricidad...”, *op. cit.*, pág. 631.

⁹²⁵ Fernández Rodríguez, Elena, Martínez Arias, Antonio y Alvarez García, Santiago, “Las repercusiones contables del cambio de tipos...”, *op. cit.*, pág. 65.

⁹²⁶ En relación con la carencia de este tipo de estudios, Carbajo Vasco advierte que cualquier decisión en relación con el mantenimiento, supresión o modificación debería hacerse a la vista de la “utilidad” del incentivo en el logro de los objetivos medioambientales que justifican su propia existencia, para lo que deberían existir estudios que evalúen su incidencia en términos de eficacia (logro de sus finalidades), eficiencia (coste-beneficio de la medida) y efectividad (coste de oportunidad del incentivo), Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 9.

⁹²⁷ Soler Belda, Ramón Rodolfo, “Impuesto sobre Sociedades y progresividad (La paradoja de la aplicación de las deducciones)”, *Impuestos*, nº 2, enero de 2013, págs. 36, 43, 46 y 48. Para este autor, en el actual contexto económico, “solo las deducciones por creación de empleo tienen sentido en un momento como éste en el que el empleo debe suponer el objetivo prioritario de la tributación”. En el

Por su parte, Herrera Molina, desde una visión más general, valorando estas modificaciones en el marco de una posible reforma fiscal verde, cuya primera fase se centraría en la eliminación de aquellas medidas que fomenten conductas perjudiciales al medio ambiente (lo que exigiría la plena deducibilidad de los gastos destinados a favorecer el medio ambiente, el establecimiento de plazos de amortización adecuados para las inversiones ambientales y la supresión de beneficios que fomenten actividades contaminantes), entendía que tanto la reforma introducida por la Ley 35/2006 como la posterior reforma derivada de la adaptación de la normativa mercantil y contable a las normas internacionales de contabilidad eran insuficientes, por cuanto “sería preciso tener en cuenta las particularidades de valoración y amortización que presentan las inversiones en bienes ambientales”. Respecto a la eliminación de las deducciones por inversiones medioambientales, considera que “tenía unos perfiles que no respondían exactamente a sus fines, por lo que su supresión gradual no constituye una gran pérdida”⁹²⁸.

En todo caso, como se puede observar, la Exposición de Motivos no ofrecía razones específicas para la progresiva eliminación de las deducciones por inversiones medioambientales ni tampoco se conocen estudios empíricos en los que se pudiera justificar la falta de eficacia de este incentivo y la decisión de su eliminación⁹²⁹, si bien algún autor próximo a la Administración trató de ofrecer alguna explicación. Así, García-Rozado González justificaba la desaparición de la deducción en que, si bien con anterioridad podía ser necesario incentivar a las empresas para que realizaran inversiones medioambientales, en aquel momento existía una normativa ambiental totalmente desarrollada que imponía la obligación de realizar este tipo de inversiones, por lo que resultaba paradójico que

mismo sentido, Soler Belda, Ramón Rodolfo, “El motivo para las modificaciones en las deducciones en el impuesto de sociedades”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio de 2013, pág. 27.

⁹²⁸ Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga»”, *op. cit.*, pág. 205.

⁹²⁹ Durán Cabré, José María y Gispert Brosa, Cristina de, “La tributación ambiental en España: situación actual”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 1370.

el Estado estuviera incentivando fiscalmente unas inversiones que, de acuerdo con la normativa medioambiental, resultaban obligatorias e, incluso, con la posibilidad de establecer infracciones por causas de incumplimiento⁹³⁰.

Blanco García también apuntaba que el fundamento de la eliminación de este incentivo pueda encontrarse en que no era necesario el beneficio fiscal toda vez que las empresas ya habían tenido tiempo suficiente para asumir los costes de transformación para adaptarse. No obstante, consideraba criticable su desaparición por dos razones: en primer lugar, porque este tipo de deducciones habían permitido incentivar actuaciones productivas más solidarias con el medio ambiente que la mayoría de los Impuestos Especiales, en los que en muchas ocasiones parece que su única finalidad es recaudar; en segundo lugar, porque aunque no pareciera lógica la duración indefinida de este tipo de deducciones, sí sería recomendable la ampliación del plazo de vigencia de las mismas toda vez que en aquellos momentos (así como en los actuales) nos encontrábamos en una situación de incertidumbre económica y en el punto de inflexión de asentamiento, transformación y creación de empresas que tuvieran en cuenta el componente medioambiental en su actividad productiva⁹³¹.

Desde nuestro punto de vista, los argumentos basados en la no necesidad del beneficio al tener las empresas la obligación de adaptarse a la normativa ambiental no son suficientes para justificar la eliminación de este incentivo, puesto que esa circunstancia efectivamente se podía producir con anterioridad a la modificación realizada en el año 2003, cuando el incentivo alcanzaba a las inversiones realizadas tanto para cumplir como para mejorar las exigencias establecidas en la normativa ambiental, pero la reforma introducida en el referido año por la Ley 36/2003, limitando la deducción a las inversiones realizadas para la

⁹³⁰ García-Rozado González, Begoña (coord.), *Las claves de la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2007, págs. 34-35.

⁹³¹ Blanco García, Alvaro del, “Fiscalidad de la energía”, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 4/2010, págs. 16-17.

“mejora” de la normativa ambiental, evitaba, en nuestra opinión, dicha situación paradójica. Esta circunstancia, como veremos más adelante, ha quedado, por otra parte, definitivamente aclarada por la Ley de Economía Sostenible.

Asimismo, Rubio Guerrero manifestaba su perplejidad ante la desaparición de este instrumento, al ser el único incentivo que se contemplaba en el Impuesto sobre Sociedades y no preverse otras fórmulas existentes en países de nuestro entorno, como las amortizaciones aceleradas, la libertad de amortización o las deducciones por dotaciones a fondos de reserva para proyectos de reconversión energética o saneamiento. Por esta razón, consideraba que la segunda fase de reforma del Impuesto sobre Sociedades, para su adaptación a las normas internacionales de contabilidad, podría ser un momento propicio para revisar la eliminación de esta deducción e incorporar nuevas medidas, de forma que se mostrara una verdadera y no retórica vocación medioambiental⁹³². A juicio de este autor, esta decisión exigiría la existencia un estudio pormenorizado de coste-eficacia de las medidas objeto de desaparición para evitar lanzar a los mercados señales equívocas sobre los pilares de la política fiscal y su estabilidad temporal que otorgue a las empresas la suficiente seguridad jurídica para la toma de sus decisiones⁹³³. De forma similar, Adame Martínez manifestó su desconfianza en que la desaparición de las deducciones medioambientales fuera el camino adecuado y que fuera suficiente la justificación basada en la reducción del tipo de gravamen⁹³⁴.

⁹³² Rubio Guerrero, Juan José, “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 1184-1185.

⁹³³ Rubio Guerrero, Juan José, “Incentivos fiscales a la inversión empresarial...”, *op. cit.*, pág. 261; Rubio Guerrero, Juan José, “Introducción: Principios impositivos...”, *op. cit.*, pág. 46. Recuerda este autor en esta última obra que “el Estado no puede dejar de intervenir y ordenar algunas decisiones empresariales a través del IS por la transcendencia económica general que tienen. Ciertamente “dirigismo fiscal” es consustancial con el papel económico del Estado y para ello están la Política Tributaria y el Impuesto sobre Sociedades”.

⁹³⁴ Adame Martínez, Miguel Angel y Adame Martínez, Francisco David, *Instrumentos jurídicos de derecho civil y tributario...*, *op. cit.*, págs. 164-165. Es más, estos autores consideran que “se podría estudiar la posibilidad de modificar el artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre

Lo cierto es que las deducciones por inversiones medioambientales no han sido el incentivo fiscal más utilizado por las empresas⁹³⁵ y su desaparición evidentemente simplificaría tanto la aplicación del tributo por el contribuyente como su gestión por parte de la Administración tributaria, pero, en nuestra opinión, esta medida

Sociedades para establecer un nuevo supuesto en el que resultaría de aplicación la deducción por inversiones medioambientales. En concreto, se podría pensar en establecer una deducción para las empresas que sean titulares de patrimonio forestal por las inversiones en la conservación y protección de dicho patrimonio”.

⁹³⁵ A partir del año 2000, podemos encontrar tres tipos de fuentes públicas de información sobre la incidencia (real o estimada) de este beneficio fiscal en las empresas (número de beneficiarios/declarantes e importe de la deducción):

- Por un lado, el presupuesto de beneficios fiscales que acompaña al Proyecto de Presupuestos Generales del Estado y en el que se cuantifican los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado, ofreciendo información en relación con el número de declarantes que aplicarán la deducción y el importe total de la misma.
- Por otro lado, la Memoria de la Administración Tributaria, publicada por el Ministerio de Hacienda, que ofrece información sobre la aplicación real de este incentivo, ofreciendo información estadística en relación con el número de declarantes y el importe acumulado de deducción declarada.
- Finalmente, la estadística “Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades”, elaborada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que está basada en las declaraciones anuales del Impuesto sobre Sociedades que presentan a la Administración Tributaria las entidades con domicilio fiscal en el Territorio de Régimen Fiscal Común, que ofrece información en relación con el número de declarantes y el importe acumulado de deducción aplicada, agrupándola por sectores de actividades, comunidades autónomas, tipos de empresas y dimensión de las empresas.

Los datos hasta la aprobación de esta modificación normativa son los siguientes:

Fuente	Partida	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Presupuesto de Beneficios Fiscales	Nº beneficiarios	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	4.296	4.769
	Importe	n.d.	6,43	20,63	38,60	46,93	53,87	55,01	88,14
Memoria de la Administración Tributaria	Nº declarantes	3.367	4.723	4.275	4.468	4.567	4.920	5.202	5.676
	Importe	57,94	60,68	56,36	55,59	89,59	89,30	113,30	124,00
Cuentas anuales en el IS	Nº declarantes	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	4.922	5.205	5.679
	Importe	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	89,39	113,38	124,00

Importes en millones de euros

Fuente: Elaborado a partir de los datos contenidos en la Memoria de Beneficios Fiscales, la Memoria de la Administración Tributaria y la estadística de Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades en cada uno de los ejercicios.

suponía desdeñar probablemente el principal instrumento fiscal para la protección del medio ambiente entonces existente, no siendo despreciable su impacto, además de generar una situación de desconcierto al transmitir un mensaje que podría interpretarse como de innecesiedad de instrumentos de apoyo a la protección del medio ambiente⁹³⁶.

En consecuencia, en nuestra opinión, era preocupante la desaparición de las deducciones por inversiones medioambientales, junto a las demás deducciones reguladas en el Impuesto sobre Sociedades, dado que suponía la eliminación de un importante incentivo para fomentar el comportamiento ambientalmente más correcto de las empresas y generar una conciencia colectiva empresarial hacia la protección del medio ambiente, así como de un valioso instrumento de gestión ambiental para la Administración.

En efecto, no debe olvidarse que este incentivo fiscal ha supuesto un importante instrumento para las Administraciones medioambientales de cara a impulsar la conducta de las empresas a favor de la protección del medio ambiente, generar una conciencia de responsabilidad empresarial ambiental y, concretamente, promover la realización de inversiones que supongan una mejora de las exigencias establecidas en la normativa ambiental, así como la suscripción de convenios y acuerdos en virtud de los cuales las empresas se comprometían voluntariamente con una actitud ambientalmente más responsable y a la realización de inversiones medioambientales.

A la vista de la redacción del Proyecto de Ley e inspiradas probablemente en consideraciones similares, en la tramitación parlamentaria tanto en el Congreso⁹³⁷

⁹³⁶ En este mismo sentido, en relación con la desaparición de los incentivos a la innovación, se manifiesta Pastor del Pino, María del Carmen, *El incentivo fiscal a la inversión...*, *op. cit.*, pág. 28.

⁹³⁷ Enmiendas nº 110, nº 112 y nº 117 presentadas por el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa Per Catalunya Verds.

como en el Senado⁹³⁸ se propusieron diversas enmiendas con el objeto no sólo de evitar la eliminación de las deducciones por inversiones medioambientales, sino de extender su ámbito de aplicación, de forma que tuvieran cabida en la misma las inversiones para la reducción de las emisiones atmosféricas procedentes de instalaciones no industriales, así como para el tratamiento de residuos de carácter no industrial; las inversiones para la reducción de los niveles de ruido de los establecimientos industriales o equivalentes; y las inversiones para las mejoras en el diseño y fabricación del producto que reduzcan la contaminación en su fase de uso⁹³⁹.

No obstante, como hemos señalado, dichas enmiendas no fueron aprobadas, por lo que las deducciones por inversiones medioambientales se encontraban abocadas a desaparecer de forma progresiva entre los ejercicios 2007 y 2011, en los términos anteriormente descritos.

La conclusión inmediata, aparte de la ya comentada de la pérdida de un importante instrumento fiscal para promover la actuación medioambientalmente más correcta de las empresas, era que este nuevo escenario exigía un análisis económico, ambiental y fiscal de los planes estratégicos de las empresas, con un triple objetivo:

- Por una parte, analizar las inversiones que se iban a realizar para determinar si las mismas podían disfrutar de estas deducciones, en el caso de que las mismas no hubieran sido contempladas.
- Por otra parte, revisar los criterios económicos utilizados para la elaboración de los presupuestos de inversiones medioambientales, bien para reducir el

⁹³⁸ Enmiendas nº 79, 85, 293, 298 y 304 presentadas por el Grupo Parlamentario Entesa Catalana de Progrés (GPCEP).

⁹³⁹ Las inversiones destinadas a obtener un producto menos contaminante, como hemos visto, no se encuadran en ninguno de los supuestos del artículo 39 que dan derecho a deducción, por lo que el único incentivo que podría resultar aplicable, de reunirse todos los requisitos exigidos por el artículo 35, sería la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

importe de la deducción que, en su caso, hubiera sido contemplada, bien para analizar la posibilidad de adelantar la realización de determinadas inversiones ambientales y, por tanto, disfrutar de un mayor incentivo fiscal.

- Finalmente, revisar las inversiones realizadas en ejercicios anteriores que no se hubieran acogido a este beneficio fiscal pudiendo tener derecho a ello.

4.3.4 La luz al final del túnel

La desaparición de este incentivo dio lugar a la crítica de diversas voces, algunas ya apuntadas, puesto que suponía la eliminación de un importante incentivo para fomentar el comportamiento ambientalmente más correcto de las empresas y generar una conciencia colectiva empresarial hacia la protección del medio ambiente, así como de un valioso y eficaz instrumento de gestión ambiental para las Administraciones ambientales.

Como hemos señalado, en el ámbito parlamentario, desde la misma tramitación del Proyecto de Ley que dio lugar a la aprobación de la Ley 35/2006, se vinieron proponiendo por los Grupos Parlamentarios diversas enmiendas, las cuales se reprodujeron, entre otros, en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007⁹⁴⁰, el Proyecto de Ley de Calidad del aire y protección de la atmósfera⁹⁴¹, el Proyecto de Ley de reforma y adaptación de la legislación

⁹⁴⁰ Enmienda nº 209 y 2010 en el Congreso del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC) y enmienda nº 146 en el Senado del Grupo Parlamentario Mixto. La justificación de estas enmiendas destaca las siguientes ventajas de las deducciones por inversiones medioambientales:

- Se motiva e incentiva el tejido industrial a la realización de actuaciones que suponen un apoyo para el cumplimiento de los convenios internacionales firmado por el Estado español.
- Favorecen la inversión en empresas, fomentan la mejora continua y la competitividad y la relación entre el crecimiento económico y el respeto por el medio ambiente.
- Fomentan que la empresa presente sus declaraciones fiscales en España.
- Promueven el desarrollo medioambiental de las empresas, permitiéndolas cumplir con las exigencias legales a la vez que minimizan el impacto ambiental asociado a su actividad, mejorando así su competitividad.

⁹⁴¹ Enmienda nº 133 en el Congreso del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC). El contenido de estas enmiendas se puede resumir en los siguientes aspectos: extensión de la deducción a las

mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea⁹⁴², el Proyecto de Ley de Responsabilidad ambiental⁹⁴³, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008⁹⁴⁴, el Proyecto de Ley por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria⁹⁴⁵ y el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009⁹⁴⁶, así como diversas proposiciones de Ley, con el objeto no sólo de evitar la eliminación de las deducciones por inversiones

contaminación atmosférica procedente de instalaciones equivalentes a las industriales, eliminación del adjetivo “industrial” en relación con los residuos, inclusión de las inversiones para la reducción del consumo energético, incremento del tipo de la deducción en un 10% en el caso de entidades de reducida dimensión.

Por lo que se refiere a la justificación, todas ellas inciden en que esta deducción el incentivo económico de carácter ambiental que está dando mejores resultados, destacando las consecuencias positivas no solo para el medio ambiente, sino también para la innovación y la competitividad.

Estos contenidos y justificación serán los que prácticamente se reproducirán en las enmiendas presentadas a los siguientes Proyectos de ley.

⁹⁴² Enmienda nº 73 en el Senado del Grupo Parlamentario Popular (GPP), con el mismo contenido que en la enmienda comentada en la nota anterior.

⁹⁴³ Enmienda nº 156 en el Congreso del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC).

⁹⁴⁴ En la tramitación en el Congreso de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 presentaron enmiendas para la recuperación de las deducciones medioambientales el Grupo Parlamentario Mixto (enmienda nº 58), el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa Per Catalunya Verds (enmiendas nº 173), el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (enmienda nº 829), el Grupo Parlamentario Popular (enmienda nº 1.678) y el Grupo Parlamentario Catalán (enmienda nº 3.555). Lo llamativo de estas enmiendas es que, a pesar de tener un contenido y justificación prácticamente idéntico, no fueron finalmente aprobadas.

⁹⁴⁵ Enmiendas nº 31, 38, 40 y 80 en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió). Adicionalmente, este Grupo Parlamentario propone añadir una nueva letra g) al apartado 2 del artículo 11, para permitir la aplicación de la libertad de amortización a los elementos del inmovilizado material afectos a la generación de electricidad a partir de fuentes de energía renovables, biomasa o cualquier tipo de biocombustible (enmienda nº 23) e incrementar al 18% el porcentaje de deducción de la deducción por adquisición de vehículos con reducidas emisiones contaminantes (enmienda nº 32). Esta última enmienda se justifica en la estrecha relación entre la evolución de la economía española y la evolución del transporte por carretera, siendo preciso “estimular por todas las vías posibles, la continuada sustitución de los vehículos industriales y comerciales de transporte por aquellos modelos más avanzados y que incorporen las tecnologías más avanzadas para la reducción de las emisiones contaminantes y para la protección del medio ambiente”.

⁹⁴⁶ Enmiendas nº 2.153, 2.154 y 2.155 en el Congreso del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds.

medioambientales, sino incluso de extender su ámbito de aplicación a otros tipos de inversiones no contempladas actualmente en la redacción del incentivo fiscal. Dichas propuestas, por distintas circunstancias, no tuvieron éxito, si bien pusieron de manifiesto la preocupación por la situación en la práctica totalidad del arco parlamentario, la cual es un probable reflejo de la preocupación en el ámbito empresarial.

De todas estas propuestas de recuperación y mejora, cabe destacar las Propositiones de Ley sobre los incentivos fiscales para las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente presentadas por Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds el 18 de junio de 2007 y por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds el 14 de abril de 2008. Estas proposiciones de ley se fundamentan en la idea de “premiar” con la deducción a las empresas que hagan un esfuerzo económico en inversiones para proteger y mejorar el medio ambiente, de forma que se puedan diferenciar de aquellas que no realicen inversión ambiental alguna. Las modificaciones propuestas por estas proposiciones de ley, además de recuperar la deducción, eran las siguientes:

- En primer lugar, la deducción no se limita exclusivamente a las actividades industriales, al considerar que hay inversiones destinadas a la protección del medio ambiente que desarrollan actividades que no tienen la consideración de industriales, como es el caso de la ganadería intensiva o la agricultura, o centros comerciales con una importante producción de residuos.
- En segundo lugar, se contemplan específicamente las inversiones para la reducción de los niveles de ruido de los establecimientos industriales o equivalentes, ya que la mayoría de las inversiones en este ámbito tienen que ver con la salud y la higiene de los trabajadores y no con una auténtica emisión de ruido al exterior de la actividad.

- Por último, se contemplan, igualmente, las mejoras en el diseño y fabricación del producto que reducen la contaminación en su fase de uso. Esta incorporación está en la línea actual de la propia Unión Europea, que regula la responsabilidad sobre el producto por parte del fabricante en lo que denomina política integrada del producto.

Posteriormente, el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds presentó la Proposición de Ley sobre fiscalidad ambiental de 21 de julio de 2009⁹⁴⁷, en la cual se proponía:

⁹⁴⁷ Esta Proposición de Ley, elaborada por CC.OO., Ecologistas en Acción, Greenpeace, IU-ICV y WWF, se presentó con la finalidad de que el Gobierno analizara la incorporación de sus medidas en el Proyecto de Ley de Economía Sostenible que se esperaba fuera aprobado por el Consejo de Ministros en las siguientes semanas.

Esta iniciativa, según su Exposición de Motivos, se inspira en la eficiencia de los instrumentos económicos frente a las medidas de regulación normativa para corregir los problemas ambientales. En este contexto, se proponen diversas medidas de fiscalidad ambiental, cuyas principales características se podrían resumir en las siguientes categorías:

1. Introducción de criterios ambientales en impuestos estatales ya existentes.

Las principales medidas incidirían en los siguientes aspectos:

- Modificación de los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos con la finalidad de incrementar su tributación al considerarse que la utilización de los hidrocarburos es una de las principales causas del calentamiento global, así como de otros impactos ambientales negativos. Con esta finalidad, se propone la eliminación de determinadas exenciones relacionadas con la actividad aeronáutica y el aumento de los tipos del gasóleo y del fuelóleo en determinadas circunstancias.

- Modificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, sucesivamente modificado en los últimos años, dirigidas a la eliminación de determinados supuesto de no sujeción o exención (embarcaciones de recreo, aeronaves) y reforzar la vinculación entre el tipo impositivo y los niveles de emisión de CO₂, creando varios epígrafes adicionales.

- Impuesto sobre Sociedades: en el ámbito de este tributo se propone la recuperación de las deducciones por inversiones medioambientales, evitándose su desaparición a partir del 1 de enero de 2011 y ampliándose su alcance para incluir las instalaciones destinadas a la reducción del consumo de energía y agua y a favorecer pautas de movilidad sostenible. Por contra, se propone la eliminación de la deducción para adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera con reducidas emisiones contaminantes. Finalmente, se propone la introducción de una nueva deducción del 50% de los gastos relacionados con la movilidad sostenible al trabajo.

- Impuesto sobre el Valor Añadido: las medidas en este tributo se orientan al incremento del tipo de gravamen para las operaciones que se consideran más contaminantes (herbicidas, plaguicidas, fertilizantes, plásticos, transporte aéreo, servicios de fumigación,...) y su reducción para aquellas que se consideran más correctas con el medio ambiente (pañales reutilizables, productos vegetales que hayan obtenido el distintivo de producción ecológica). Adicionalmente, se propone eliminar el tipo reducido

para las entregas de viviendas y ejecuciones de obra que tengan por objeto la rehabilitación y construcción de viviendas no protegidas.

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: se propone la creación de una deducción en la cuota del 25% del gasto por la adquisición de abonos de transporte público.

2. Creación de nuevos impuestos estatales ambientales.

- Impuesto sobre la Energía Nuclear: este impuesto comprendería tres hechos imponibles diferenciados, (i) la producción termonuclear de energía eléctrica, (ii) el depósito permanente de residuos radiactivos y (iii) el almacenamiento de residuos radiactivos. Dado que estos hechos imponibles ya se encuentran gravados por los impuestos autonómicos de Castilla-La Mancha y Andalucía, se propone la supresión de estos tributos articulándose la oportuna compensación.

- Impuestos sobre el Vertido y la Incineración de Residuos: a diferencia del impuesto anterior, este nuevo tributo sólo se aplicaría en las Comunidades Autónomas que no tuvieran instituidos impuestos autonómicos con el mismo hecho imponible (es decir, no sería de aplicación en Murcia, Madrid, Andalucía y Cataluña).

- Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un solo uso: el hecho imponible estaría constituido por el suministro al consumidor de bolsas de plástico en el punto de venta de los artículos o productos que se colocaran en las bolsas, o en cualquier otro punto de venta.

- Impuesto sobre el Cambio de Usos del Suelo: este impuesto gravaría las actuaciones de nueva urbanización, tal y como se definen en la normativa estatal del suelo, con la finalidad de desincentivar la urbanización excesiva del suelo, siendo los sujetos pasivos los propietarios del suelo en el momento de la realización de las actuaciones de nueva urbanización.

- Impuesto sobre Sustancias de Elevado Nivel de Preocupación: este nuevo impuesto indirecto gravaría diversas sustancias que llevan asociado un elevado nivel de preocupación (sustancias carcinógenas, mutágenas, bioacumulables, tóxicas para la reproducción) con el objeto de internalizar los costes ambientales y sobre la salud que estas sustancias generan y con ello favorecer el consumo de sustancias alternativas más ecológicas.

3. Introducción de criterios ambientales en tributos locales.

La última reforma de las Haciendas Locales ya supuso la incorporación de criterios ambientales en los principales impuestos municipales, fundamentalmente mediante la incorporación de bonificaciones para los comportamientos más correctos desde un punto de vista ambiental. Las medidas contenidas en esta propuesta se dirigen a profundizar en la "ambientalización" de estos tributos:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles: se modula el tipo de gravamen de los bienes inmuebles urbanos, entre el 0,4% y el 1,2%, en función de la calificación de eficiencia energética y se modifican las bonificaciones existentes sobre los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento de la energía solar con la finalidad de extenderla al aprovechamiento de otros tipos de energías renovables y de no bonificar aquellas instalaciones que sean de obligada realización conforme a la normativa vigente.

- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: la modificación tendría por objeto incorporar las propuestas de la Comisión Europea en el sentido de que la cuota del impuesto se determine en función del impacto contaminante de los vehículos, concretamente en función de las emisiones de CO₂ y de la clasificación Euro de los vehículos.

- Impuesto sobre Actividades Económicas: las medidas propuestas en relación con este tributo son, fundamentalmente, (i) la previsión de que en la fijación de las tarifas se tenga en cuenta sus previsible efectos en el medio ambiente y (ii) el establecimiento de una bonificación de hasta el 50% para las actividades económicas que tengan implantados sistemas de gestión EMAS.

- La recuperación de las deducciones por inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente y para el aprovechamiento de energías renovables, eliminándose la deducción por adquisición de vehículos con reducidas emisiones contaminantes.
- La ampliación del ámbito de la deducción del artículo 39.1 para incluir las inversiones destinadas a la reducción del consumo de energía o agua o a favorecer pautas de movilidad sostenible.

Sin embargo, ninguna de estas proposiciones de ley llegó a debatirse.

Distinto es el caso de la Proposición de Ley de modificación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en materia de deducciones por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán el 1 de abril de 2008, la cual fue tomada en consideración por el Pleno del Congreso de los Diputados, en su sesión de 17 de febrero de 2009. Si bien el dato puede parecer anecdótico, cabe reseñar que la proposición recibió el voto favorable de 330 diputados, de los 331 diputados presentes, produciéndose, una única abstención, lo que pone de manifiesto el prácticamente

- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: se propone la modificación del hecho imponible para distinguir entre las instalaciones, construcciones y obras realizadas en la trama urbana consolidada y las restantes, con la finalidad de gravar en menor medida las primeras por el menor impacto ambiental que comportan. Asimismo, se proponen que la bonificación por la incorporación de sistemas para el aprovechamiento de la energía solar sea únicamente de aplicación en aquellos supuestos en que su instalación no sea obligatoria de acuerdo con la normativa vigente y la introducción de una nueva bonificación para la recuperación y aprovechamiento de aguas grises.

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: se modificaría el hecho imponible para distinguir entre la transmisión de terrenos que no hayan tributado anteriormente por este impuesto y las restantes, con el objeto de diferenciar las transmisiones de inmuebles construidos en suelo edificado de las restantes, debido a su diferente naturaleza.

- Impuesto sobre la Estancia en Empresas Turísticas de Alojamiento (Impuesto de Pernocta): se crearía este nuevo tributo de carácter potestativo, basado principalmente en el precedente balear, que gravaría las estancias que realizasen las personas físicas en establecimientos turísticos de alojamiento, con la finalidad de favorecer un tipo de turismo con una incidencia ambiental menos negativa.

total respaldo de la Cámara legislativa⁹⁴⁸ a este instrumento fiscal y permitía por fin ver la luz al final del túnel⁹⁴⁹.

La propia Exposición de motivos de dicha Proposición de Ley resaltaba la importancia de este instrumento como uno de los que, sin duda, potencia de forma efectiva las inversiones empresariales en bienes del activo material con una finalidad ambiental, suponiendo además una respuesta adecuada a la necesidad de continuar impulsando la creciente importancia que la protección medioambiental debe adquirir en el marco empresarial y destacándose las consecuencias positivas que pueden tener estas deducciones sobre la innovación y la competitividad. Por su claridad, y dado que compartimos plenamente su motivación, consideramos oportuno reproducir los siguientes párrafos de la referida Exposición de motivos:

⁹⁴⁸ La lectura del Diario de Sesiones del Congreso de Diputados nº 63 del año 2009, en el que se recoge el debate de la toma en consideración de esta Proposición de Ley en la sesión del Pleno del 17 de febrero de 2009 da fe del respaldo recibido por dicha iniciativa (330 votos a favor, 1 abstención). De las distintas intervenciones, y por orden de intervención, cabe destacar la del Sr. Sánchez i Llibre (Grupo Parlamentario Catalán), defendiendo la Proposición, que destaca su importancia para la defensa del medio ambiente, potenciar la inversión productiva, propiciar la generación de empleo y mejorar la competitividad de las empresas mediante la reducción de los costes productivos a través de estímulos fiscales. Como principal novedad, señala la incorporación a la deducción de las inversiones destinadas a la reducción del consumo de energía, en respuesta a la reclamación de diferentes sectores empresariales y sociales orientados a la mejora del medio ambiente.

Por su parte, el Sr. Herrera Torres (Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds), se muestra abiertamente partidario de este incentivo al promover precisamente la inversión medioambiental y garantizar el cambio de modelo y lamenta la ausencia de una profundización en la incorporación de una reforma fiscal verde, único escenario en el que tendría encaje la eliminación de las deducciones por inversiones medioambientales. En esta intervención, anuncia la presentación de enmiendas para incluir en el ámbito de la deducción aquellas inversiones que no se realicen en el ámbito de actividades exclusivamente industriales (como pueden ser las actividades de ganadería intensiva, de agricultura, de transporte, de centros comerciales y establecimientos comerciales).

El Sr. Floriano Corrales (Grupo Parlamentario Popular) y la Sra. Colldeforns i Sol (Grupo Socialista) destacan la relación positiva entre la inversión ambiental, la innovación, el desarrollo y la mejora de la competitividad y la relación entre el reto ambiental relacionado con el modelo energético y el cambio climático con el cambio de modelo económico, respectivamente.

⁹⁴⁹ En este contexto se encuadra asimismo la recuperación de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, la cual, de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica, no es eliminada a partir del 1 de enero de 2012, como inicialmente estaba previsto, con el objetivo de reafirmar una de las líneas estratégicas de impulso de la economía y de transición a un patrón de crecimiento más productivo y competitivo.

“De entre los incentivos fiscales de carácter ambiental en vigor, las deducciones por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades es sin duda uno de los que potencia de forma efectiva las inversiones empresariales en bienes de activo material con este destino. Además, suponen una respuesta adecuada a la necesidad de continuar impulsando una creciente importancia que la protección medioambiental debe adquirir en el marco empresarial.

Es incuestionable la relación positiva que existe entre la innovación y la competitividad de las empresas, así como lo es que el ámbito del medio ambiente es uno de los campos donde actualmente se están dando mayores innovaciones tecnológicas. Por ello, el mantenimiento de estas deducciones no sólo sería muy beneficioso ambientalmente, sino también tendría consecuencias positivas sobre la innovación y la competitividad de las empresas y del conjunto de la economía.

En un momento en el que deben darse respuestas efectivas y contundentes a los retos medioambientales que tenemos como sociedad y de asegurar el cumplimiento de los compromisos internacionales del Estado en defensa del medio ambiente, se considera necesario revisar el sistema tributario y fiscal para mejorar las medidas a favor de criterios medioambientales y de sostenibilidad”

Esta Proposición de Ley no sólo modificaba la normativa entonces vigente al objeto de evitar la desaparición de las deducciones por inversiones medioambientales, como estaba inicialmente previsto, sino que la mejoraba al extender su ámbito de aplicación e incrementar los porcentajes de deducción. De esta forma, el contenido de la Proposición de Ley puede dividirse en tres apartados:

a) Mantenimiento de las deducciones por inversiones medioambientales.

En primer lugar, y quizás como novedad más reseñable, se modificaban las normas oportunas para eliminar el calendario de progresiva desaparición de las deducciones por inversiones medioambientales.

A este respecto, es preciso destacar que, aunque por la denominación de la Proposición de Ley pudiera parecer que únicamente resulta de aplicación a la deducción del artículo 39.1 TRLIS, las modificaciones introducidas alcanzaban

también a las deducciones reguladas en los apartados 2 y 3 del mismo precepto (adquisición de vehículos con reducidas emisiones atmosféricas e inversiones en energías renovables).

b) Incremento del porcentaje de deducción.

En segundo lugar, se incrementaba el porcentaje de deducción, exclusivamente para las inversiones contempladas en el apartado 1 del artículo 39 TRLIS, del 10% al 20%, lo que suponía una notable mejora respecto al régimen vigente en los últimos años, teniendo en cuenta el calendario reductor de la deducción (en el año 2008, al presentarse esta Proposición, el coeficiente reductor aplicable a la deducción era 0,6).

Por otra parte, en el caso de inversiones realizadas por empresas de reducida dimensión⁹⁵⁰, el porcentaje de deducción se incrementaba en un 10% adicional, dado que, según indicaba la Exposición de motivos, este tipo de entidades “son las que tienen más dificultades en afrontar las inversiones de carácter ambiental”. Esta modificación era de aplicación general a las tres deducciones entonces vigentes, de forma que el porcentaje para cada una de las deducciones quedaría fijado tal y como se muestra en la Tabla 7.

⁹⁵⁰ En aquel entonces tenían la consideración de empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior fuera inferior a 8 millones de euros, existiendo particularidades para los supuestos de entidades de nueva creación, de períodos impositivos inferiores al año y de pertenencia a un grupo de sociedades.

Tabla 7: Porcentajes de deducción contenidos en la Proposición de Ley de 2008

	Deducción en 2006	Propuesta (régimen general)	Propuesta (entidades reducida dimensión)
Deducción art. 39.1	10%	20%	30%
Deducción art. 39.2	12%	12%	22%
Deducción art. 39.3	10%	10%	20%

Fuente: Elaboración propia

c) Extensión del ámbito de aplicación de la deducción.

En tercer lugar, se modificaba la redacción de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente (apartado 1 del artículo 39 TRLIS), al objeto de extender el ámbito de aplicación de la deducción. De esta forma, podrían acogerse a deducción las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente que tuvieran alguno de los siguientes objetos:

- Instalaciones para evitar la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales o equivalentes. La principal novedad en relación con esta cuestión es que la contaminación que se evita no ha de proceder exclusivamente de instalaciones industriales, sino que también se admite que provenga de instalaciones equivalentes.
- Instalaciones contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, en los mismos términos que la redacción actual.
- Instalaciones para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos. En este caso, desaparece la mención de que los residuos hayan de ser “industriales”, de forma que las instalaciones para la reducción, recuperación o tratamiento de cualquier tipo de residuo, con independencia de su calificación o no como “industrial”, podrán acogerse a este beneficio fiscal.

- Instalaciones destinadas a la reducción del consumo de energía, teniendo en cuenta, según indica la Exposición de motivos que el “impacto atmosférico asociado a este vector tiene una incidencia notable sobre el medio ambiente”. Este supuesto de inversión es completamente novedoso, al no encontrarse previsto en la normativa.

Las inversiones, como establecía la normativa entonces vigente, debían realizarse para la mejora de la normativa vigentes, si bien la Proposición de Ley también admitía la deducción para las inversiones que tengan por objeto “mejorar en alguno de dichos ámbitos de actuación”, siendo en todo caso necesario que las inversiones estuviesen incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, la cual debería expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

Tras la toma en consideración de la Proposición de ley por la práctica totalidad de la Cámara, se inició el trámite de presentación de enmiendas que fue prorrogando sucesivamente hasta la disolución de las Cortes Generales en septiembre de 2011, momento en el que la proposición decayó. Sin embargo, pese al desaliento que ello pudiera producir, supuso sin duda alguna un importantísimo impulso para la recuperación del incentivo, el cual ya se recogía en el primer anteproyecto de la Ley de Economía Sostenible que se hizo público en septiembre de 2010⁹⁵¹.

⁹⁵¹ Así, se podía leer en prensa:

“Tras más de ocho meses de letargo, el acuerdo político del Congreso para reactivar fiscalmente las actuaciones empresariales ecológicas despertará, previsiblemente, en la próxima ley de economía sostenible. Aunque ayer el secretario de Estado de Hacienda, Carlos Ocaña, no quería adelantarse a los acontecimientos, fuentes internas del Ministerio aseguran a este periódico que la propuesta de blindar las deducciones medioambientales del Impuesto de Sociedades está ya en la lista de prioridades de la ministra Elena Salgado; es más, según las mismas fuentes, el Gobierno no sólo optaría por conservar unos incentivos fiscales que legalmente, hoy por hoy, tienen los días contados, sino que decidiría aumentarlos” (Suchowolski, Máximo, “Hacienda estudia elevar la deducción empresarial verde”, Diario Negocio, 21 de octubre de 2009, pág. 24).

4.3.5 La recuperación de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente. La Ley de Economía Sostenible (2011-?)

El Proyecto de Ley de Economía Sostenible se presentó, y así lo enuncia la propia Ley, con el ambicioso⁹⁵² objetivo de introducir en el ordenamiento jurídico las reformas estructurales necesarias para crear condiciones que favorezcan un desarrollo económico sostenible (artículo 1). A estos efectos, define la economía sostenible como el patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las del futuro para atender sus propias necesidades (artículo 2)⁹⁵³, de donde se desprende que son dos las grandes líneas estructurales sobre el concepto de economía sostenible: la mejora de la competitividad del modelo económico español y la sostenibilidad ambiental⁹⁵⁴. Para impulsar la sostenibilidad de la economía española, definida en los términos anteriores, el artículo 3 recoge una serie de principios que guiarán la acción de los poderes públicos en sus respectivos ámbitos de competencia, de los que cabe destacar la mejora de la competitividad⁹⁵⁵, el

⁹⁵² Ambición que ha llevado a convertir la ley en un conjunto de disposiciones que modifican un sinnúmero de leyes, lo que ha llevado a algún autor a calificar esta Ley de “monstruo” y a preguntarse “¿es la Ley de Economía Sostenible una verdadera obra legislativa o solo es una lamentable pieza burlesca con la que el legislador español ha querido mofarse de los ciudadanos?”, puesto que el caos que se deriva de esta ley “coloca a los ciudadanos en la más absoluta indefensión e inseguridad jurídica y, con ello, a las propias leyes bordeando el abismo de la constitucionalidad”, Pérez Ron, José Luis, “La inseguridad jurídica sostenible”, *Quincena Fiscal*, nº 15, 2011 (versión electrónica), págs. 2 y 21.

⁹⁵³ Siguiendo a Bello Paredes, es la primera vez que se ofrece en nuestro Derecho una definición legal del concepto de desarrollo sostenible, Bello Paredes, Santiago A., “Dimensión jurídica de los principios rectores”, en Bello Paredes, Santiago A. (Dir.), *Comentarios a la Ley de Economía Sostenible*, La Ley, Madrid, 2011, pág. 3-4.

⁹⁵⁴ Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico para la nueva economía sostenible”, en Alfonso Sánchez, Rosalía (Dir.), *Economía social y economía sostenible*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 482.

⁹⁵⁵ “Las Administraciones Públicas impulsarán el incremento de la competitividad de las empresas, mediante marcos regulatorios que favorezcan la competencia y la eficiencia en los mercados de bienes y

fomento de la capacidad innovadora de las empresas⁹⁵⁶, el ahorro y eficiencia energética⁹⁵⁷, la promoción de las energías limpias, reducción de emisiones y eficaz tratamiento de residuos⁹⁵⁸ y la racionalización de la construcción residencial⁹⁵⁹, radicando su importancia en que tales principios son los que rigen el resto del articulado y, en particular, los de carácter tributario, por lo que permitirán valorar si la reforma tributaria contribuye o no a la consecución de los mismos⁹⁶⁰. No obstante, pese a tan ambiciosos objetivos, se incorporan escasas medidas fiscales para contribuir a tan importantes fines⁹⁶¹.

La aprobación de dicho Proyecto dio lugar a la Ley 2/2011, de 4 marzo, de Economía Sostenible, que se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* de 5 de marzo de 2011, que entró en vigor al día siguiente y cuya única medida en el

servicios, faciliten la asignación de los recursos productivos y la mejora de la productividad, en particular a través de la formación, la investigación, la innovación y el uso de nuevas tecnologías, e incrementen la capacidad para competir en los mercados internacionales”.

⁹⁵⁶ “Las Administraciones Públicas desarrollarán una política de apoyo a la investigación y a la innovación que favorezca tanto a las empresas e industrias innovadoras, como la renovación de los sectores tradicionales, con el fin de aumentar su competitividad”.

⁹⁵⁷ “El ahorro y la eficiencia energética deben contribuir a la sostenibilidad propiciando la reducción de costes, atenuando la dependencia energética y preservando los recursos naturales”.

⁹⁵⁸ “Las Administraciones Públicas adoptarán políticas energéticas y ambientales que compatibilicen el desarrollo económico con la minimización del coste social de las emisiones y de los residuos producidos y sus tratamientos”.

⁹⁵⁹ “Las Administraciones Públicas adoptarán políticas que favorezcan la racionalización de la construcción residencial para conciliar la atención a las necesidades de la población, la rehabilitación de las viviendas y de los núcleos urbanos, la protección al medio ambiente y el uso racional de los recursos económicos”.

⁹⁶⁰ Santolaya Blay, Manuel “Las medidas tributarias del Proyecto...”, *op. cit.*, pág. 19.

⁹⁶¹ A este respecto, señala Ramos Prieto que “resulta evidente que la política fiscal puede contribuir de manera muy activa a la consecución de tan importantes fines, unos puramente fiscales (estabilidad de la Hacienda Pública) y otros con una marcada orientación extrafiscal. Por ello, hubiera sido de esperar que la Ley contuviese un planteamiento general o incluso un elenco significativo de medidas concretas”, Ramos Prieto, Jesús, “La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible: principales medidas tributarias”, en Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Sevilla, 2011, pág. 155. Por su parte, Carbajo Vasco ya había advertido que una Ley de Economía Sostenible sólo sería posible, creíble y realista si viniera acompañada de una profunda alteración de nuestro sistema tributario en el marco de una reforma fiscal verde, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, págs. 4-5.

ámbito de la fiscalidad ambiental era la recuperación de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente⁹⁶².

En efecto, el Título III de la Ley recoge disposiciones relativas a distintos ámbitos de la sostenibilidad ambiental, desde la que se abordan algunas reformas globales de los sectores afectados, que son el modelo energético, la reducción de emisiones, el transporte y la movilidad sostenible y la rehabilitación y la vivienda. En relación con el Capítulo II, referente a las reducciones de emisiones, el Preámbulo de la Ley señala lo siguiente:

“El Capítulo II atribuye al Gobierno la tarea de impulsar las actuaciones precisas para que nuestro país cumpla su parte del objetivo asumido por la Unión Europea sobre reducción de gases de efecto invernadero. Con ese fin, se impulsa el incremento en la capacidad de absorción por sumideros, en particular, los vinculados al uso forestal, la compensación voluntaria de emisiones de CO₂, en sectores que deben reducirlas y no están sujetos al comercio de derechos de emisión y, también, la constitución de un fondo público para adquirir créditos de carbono, obtenidos por empresas españolas y para impulsar su actividad en sectores asociados a la lucha contra el cambio climático, mejorando además el régimen fiscal de deducción de los gastos efectuados en inversiones destinadas a la protección del medioambiente”.

Es concretamente, por medio del artículo 92, integrado en el referido Capítulo II del Título III⁹⁶³, que lleva el título de “incremento de la deducción por inversiones medioambientales” y cuya redacción no ha variado respecto a la

⁹⁶² Señala Carbajo Vasco que “a falta de una auténtica reforma tributaria de naturaleza medioambiental (lo cual dice mucho de las propias limitaciones de la Ley de Economía Sostenible), los aspectos tributarios de este componente medioambiental de la nueva economía sostenible se reducen, artículo 92, a una modificación de la ya tradicional deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS)”, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, pág. 29.

⁹⁶³ Habiendo destacado Sanz Rubiales que este precepto no tiene nada que ver con el objeto del Capítulo II del Título III de la Ley, dado que no se refiere a las técnicas de limitación de emisiones de gases de efecto invernadero, sino a la modificación de una norma fiscal referente a inversiones medioambientales que “no se ciñen, ni mucho menos, a las emisiones de dióxido de carbono o de otros gases de efecto invernadero”, Sanz Rubiales, Iñigo, “Reducción de emisiones”, en Bello Paredes, Santiago A. (Dir.), *Comentarios a la Ley de Economía Sostenible*, La Ley, Madrid, 2011, págs. 453.454

contenida en el Anteproyecto de la Ley, por el que se modifica la regulación de las deducciones por inversiones medioambientales, en los siguientes términos:

“Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de esta Ley, se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

Uno. El apartado 1 del artículo 39 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado de la siguiente forma:

«1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8 por ciento de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.»

Dos. El apartado 1 de la disposición adicional décima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado de la siguiente forma:

«1. Las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, apartados 2 y 3 del artículo 39, artículos 40 y 43 de esta Ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dichos artículos por el coeficiente siguiente:

0.8, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.6, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

0.4, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

0.2, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior.»

Tres. El apartado 1 de la disposición transitoria vigésima primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado de la siguiente forma:

«1. Las deducciones establecidas en los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, apartados 2 y 3 del artículo 39, artículos 40 y 43 de esta Ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta Ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.»

Cuatro. El apartado 2 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio queda redactado de la siguiente forma:

«2. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, apartados 2 y 3 del artículo 39, artículos 40 y 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.»

Por lo tanto, las modificaciones introducidas por la Ley de Economía Sostenible son las siguientes⁹⁶⁴:

- Se recupera la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente, pero se confirma la derogación de la deducción por adquisición de vehículos poco contaminantes o la deducción por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables⁹⁶⁵.

⁹⁶⁴ Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales...”, *op. cit.*, pág. 12; Santolaya Blay, Manuel “Las medidas tributarias del Proyecto...”, *op. cit.*, pág. 23.

⁹⁶⁵ Planteada a la Dirección General de Tributos la posibilidad de que esta última deducción se mantuviera vigente en Canarias, por aplicación de la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la contestación es negativa, pues

- El tipo de la deducción se fija en el 8%⁹⁶⁶.
- Se extiende de forma expresa el ámbito objetivo de la deducción a las inversiones que eviten la contaminación acústica procedente de instalaciones industriales (aclarando las dudas existentes sobre si la contaminación acústica podía entenderse comprendida dentro de la contaminación atmosférica)⁹⁶⁷.
- Se limita el ámbito objetivo de la deducción en el caso de residuos industriales, puesto que únicamente podrán acogerse a la deducción las inversiones para la reducción, recuperación o tratamiento de los residuos propios, pero no los ajenos (resolviendo la discusión originada por los distintos criterios de la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico-Administrativo Central sobre esta cuestión)⁹⁶⁸.
- Se especifica que únicamente podrán acogerse a deducción las inversiones que permitan mejorar las exigencias establecidas en la normativa ambiental, siempre que esta se viniera cumpliendo.

la deducción no se encontraba contemplada en el artículo 27 de la Ley 61/1978, dado que se introdujo con posterioridad (DGT V2113-12, de 5 de noviembre de 2012).

⁹⁶⁶ A juicio de Sanz Rubiales, resulta sorprendente que el precepto lleve por título “incremento de la deducción” si, atendiendo a la redacción originaria del artículo 39 del TRLIS, que establecía un porcentaje de deducción del 10%, la modificación consiste en la reducción del referido porcentaje al 8%, Sanz Rubiales, Iñigo, “Reducción de emisiones”, *op. cit.*, pág. 454. Por ello, para Pastor del Pino y Peña Amorós, lo más adecuado hubiese sido, atendiendo al objetivo de lograr una mayor sostenibilidad, recuperar la deducción con su porcentaje original del 10% en vez de reducirlo, Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico...”, *op. cit.*, pág. 501. Sin embargo, para García Fernández y Suárez Mosquera, la reducción del porcentaje de deducción del 10% al 8% se realiza “a fin de ajustarlo al tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades”, García Fernández, Antía y Suárez Mosquera, Carlos, “Novedades legislativas del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2012”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad 3/2012, pág. 14.

⁹⁶⁷ “Observamos que se da entrada a un factor de perturbación del medio ambiente cada vez más frecuente y que no es otro que el ruido”, Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico...”, *op. cit.*, pág. 500.

⁹⁶⁸ Como bien señala Martín Cáceres, y tendremos ocasión de analizar con mayor detenimiento, “queda zanjado así en sede normativa el debate surgido en torno a esta cuestión que el TEAC, en Resolución de 2 de marzo de 2007 (JT 2007, 951), había resuelto en el sentido, contrario, de que no puede excluirse la aplicación de la deducción cuando las inversiones se realizan en instalaciones para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales ajenos”, Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales...”, *op. cit.*, pág. 13.

Como hemos indicado, la redacción finalmente aprobada coincide con plena exactitud con la redacción contenida en el Anteproyecto, a pesar de haberse presentado diversas enmiendas en el Congreso para la mejora de su contenido que no fueron aprobadas. Las modificaciones propuestas consistían fundamentalmente en los siguientes aspectos:

- Inclusión en el ámbito de la deducción de las inversiones que permitieran reducir la huella de carbono⁹⁶⁹.
- Mantenimiento de la deducción por adquisición de vehículos poco contaminantes (artículo 39.2 del TRLIS)⁹⁷⁰ y de la deducción por inversiones para el aprovechamiento de las energías renovables (artículo 39.3 del TRLIS)⁹⁷¹.
- Inclusión de los aspectos contenidos en la Proposición de Ley de modificación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en materia de deducciones por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán el 1 de abril de 2008, anteriormente comentada (extensión de la deducción a las actividades no industriales, inclusión de las inversiones destinadas a la reducción del consumo de energía, incremento de porcentaje de la deducción, deducción superior para las empresas de reducida dimensión)⁹⁷².

⁹⁶⁹ Enmienda nº 578 en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió).

⁹⁷⁰ Enmienda nº 579 en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió). Según indica la justificación de esta enmienda, “no se comprende que no se mantengan las condiciones favorables para la adquisición de vehículos industriales menos contaminantes ya que se trata de una inversión en activos que contribuye de forma importante a la renovación y modernización del parque móvil y a la mejora del medioambiente”

⁹⁷¹ Enmienda nº 780 en el Congreso del Grupo Parlamentario Popular.

⁹⁷² Enmienda nº 580 en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió).

- Inclusión en el ámbito de la deducción de las actividades que acreditasen la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero y actuaciones de conservación y mejora en el ámbito forestal e incremento de la deducción al 10%⁹⁷³.
- Ampliación del ámbito de la deducción de residuos domésticos, industriales, agrícolas o ganaderos, propios o ajenos⁹⁷⁴.

A juicio de Carbajo Vasco, la nueva deducción finalmente aprobada supone una indudable mejora respecto a la anterior porque, además de incluir las inversiones destinadas a evitar o reducir la contaminación acústica, precisamente incide en la necesidad de que las inversiones cumplan con la normativa ambiental vigente, con dos positivos efectivos: (i) por un lado, aclarar algo que, a su juicio, sorprendentemente, no resultaba preciso en el texto anterior y, (ii) por otra parte, se logra mejorar la interrelación entre los instrumentos jurídicos y económicos, esto es, las normas que obligan a adoptar determinados estándares mínimos y los beneficios fiscales que coadyuvan a alcanzar la mejora de dichos estándares mínimos de protección ambiental⁹⁷⁵.

Compartimos esta apreciación, dado que, efectivamente, podían producirse distorsiones en el caso de empresas que no vinieran cumpliendo con la

⁹⁷³ Enmienda nº 779 en el Congreso del Grupo Parlamentario Popular. Según indica la justificación de esta enmienda, “una vez reconocida la necesidad de retomar la deducción por inversión medioambiental, sería conveniente incorporar nuevos campos beneficiados por esta deducción que en la concepción inicial de esta Ley no se tenían en cuenta. Así se incluye la reducción de emisiones de Gases de Efecto Invernadero y las actuaciones forestales. Así mismo se propone la recuperación inicialmente planteada en la Ley del 10% de las inversiones deducción, amoldando las deducciones a una escala proporcional que proporcionen beneficios sin ser excesivos”.

⁹⁷⁴ Enmienda nº 874 del Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV). Esta inversión se justifica en que “las inversiones para el tratamiento de residuos son elevadas y complejas técnicamente para cumplir con las directivas y regulaciones correspondientes, por ello una única empresa no puede disponer de la capacidad para afrontar el reto técnico-económico, por ello se debe permitir la agrupación y gestión por terceros que permita lograr la mejora medioambiental y no sólo en la industria sino también en otros sectores altamente contaminadores”.

⁹⁷⁵ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, págs. 32 y 33.

normativa ambiental vigente y beneficiarse de un incentivo que facilitase el cumplimiento de dicha normativa, lo cual, además de ser contrario a las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de medio ambiente, podría constituir un “premio” para el infractor de la normativa ambiental frente al que la viniera respetando escrupulosamente.

Conforme indica la Memoria del análisis del impacto normativo⁹⁷⁶ del Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible, las principales medidas con

⁹⁷⁶ Esta memoria viene exigida por el artículo 22.2 y 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, conforme a los cuales en el proceso de elaboración de proyectos de ley y de reglamento el correspondiente anteproyecto de ley o proyecto de reglamento deberá ir acompañado, entre otros documentos, por una memoria o informe sobre la necesidad y oportunidad de los mismos y una memoria económica que contenga la estimación del coste a que darán lugar.

Al objeto de desarrollar dichas previsiones, se aprobó el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis del impacto normativo, conforme al cual las memorias, estudios e informes que se contemplan en los referidos artículos de la Ley 50/1997 se incluirán en un único documento que se denominará «Memoria del análisis de impacto normativo», que deberá redactar el órgano o centro directivo proponente del proyecto normativo de forma simultánea a la elaboración de este.

Como indica la Exposición de motivos del Real Decreto 1083/2009, la finalidad última de este documento es “garantizar que a la hora de elaborar y aprobar un proyecto se cuente con la información necesaria para estimar el impacto que la norma supondrá para sus destinatarios y agentes. Para ello, resulta imprescindible motivar la necesidad y oportunidad de la norma proyectada, valorar las diferentes alternativas existentes para la consecución de los fines que se buscan y analizar detalladamente las consecuencias jurídicas y económicas, especialmente sobre la competencia, que se derivarán para los agentes afectados, así como su incidencia desde el punto de vista presupuestario, de impacto de género, y en el orden constitucional de distribución de competencias”. Por ello, conforme a su artículo 2, en el que se regula el contenido de la memoria del análisis de impacto normativo, esta deberá contener diferentes apartados en relación con la oportunidad de la propuesta, el contenido y análisis jurídico (que incluirá el listado pormenorizado de las normas que quedarán derogadas como consecuencia de la entrada en vigor de la norma), el análisis sobre la adecuación de la norma propuesta al orden de distribución de competencias, el impacto económico y presupuestario (que comprenderá el impacto sobre los sectores, colectivos o agentes afectados por la norma, incluido el efecto sobre la competencia, así como la detección y medición de las cargas administrativas) y el impacto por razón de género (analizándose y valorándose los resultados que se puedan seguir de la aprobación del proyecto desde la perspectiva de la eliminación de desigualdades y de su contribución a la consecución de los objetivos de igualdad de oportunidades y de trato entre mujeres y hombres).

El Consejo de Ministros celebrado el 11 de diciembre de 2009 aprobó la Guía Metodológica para la elaboración de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo, que elaboraron conjuntamente los Ministerios de la Presidencia, de Economía y Hacienda, de Política Territorial y de Igualdad. Por lo que se refiere al impacto presupuestario, la Guía Metodológica señala que este análisis tiene por objeto medir el efecto que el proyecto normativo tendrá previsiblemente sobre los gastos y los ingresos públicos, tanto no financieros como financieros, distinguiendo, por un lado, el impacto sobre los Presupuestos Generales del Estado, y por otro, el impacto sobre los presupuestos de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

impacto presupuestario son las que afectan a la regulación de determinadas figuras tributarias y, por lo que se refiere a las deducciones por inversiones medioambientales, se traduce en su utilización estimada por 6.000 contribuyente y un descenso estimado en la recaudación de 95 millones de euros.

A la fecha de cierre de este trabajo se ha hecho público un Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuya entrada en vigor se produciría con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 205, por el cual se eliminaría esta deducción. Su Exposición de Motivos enmarca esta medida en el objetivo de simplificar el Impuesto, eliminando determinados incentivos cuyo mantenimiento se considera innecesario, lo cual se justifica, en el caso de la deducción por inversiones medioambientales, “teniendo en cuenta que las exigencias en materia medioambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasiones obligatorias, por lo que resultaba paradójico el mantenimiento de un incentivo de estas características”.

4.3.6 Valoración de la recuperación de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente por la Ley de Economía Sostenible

Como hemos señalado, las modificaciones introducidas por la Ley de Economía Sostenible ha supuesto la recuperación de la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente (artículo 39.1), pero la confirmación de la desaparición de las deducciones para la adquisición de vehículos poco contaminantes (artículo 39.2) y la inversión para el fomento de energías renovables (artículo 39.3). Analicemos, pues, de forma separada, cada uno de estos impactos, si bien, con carácter previo permítasenos recordar que, a juicio de Santolaya Blay, valorando de forma general la reforma tributaria contenida en la Ley de Economía Sostenible, “desde el punto de vista de su efectividad, no cabe sino hacerse eco aquí de la propia controversia existente en la doctrina hacendística acerca de la efectividad sobre el comportamiento introducido en las macromagnitudes de las reformas impositivas que se

instrumenten por la exclusiva vía de los beneficios fiscales”, siendo, en su opinión, el debate de especial interés “cuando las reformas son, en lo sustancial, más que moderadas, como sucede aquí”⁹⁷⁷.

Comenzando por la recuperación de la deducción del artículo 39.1 del TRLIS, Carbajo Vasco la considera criticable fundamentalmente por dos razones. Por una parte, porque, a su juicio, constituye una actuación limitada para alcanzar el objetivo de una economía sostenible, además de ser un instrumento complejo, difícil de gestionar y que incrementa los costes indirectos. Por otra parte, porque limita el efecto de la reforma fiscal del año 2006, que favorecía la simplicidad tributaria y mejoraba la eficiencia económica⁹⁷⁸. Sin perjuicio de lo cual, este autor ha considerado, con posterioridad, conveniente conservar esta deducción, previa reforma en su estructura y regulación⁹⁷⁹.

Por el contrario, Martín Cáceres considera que “la recuperación de la deducción medioambiental es coherente con la idea de desarrollo sostenible que sustenta este proyecto normativo”. Asimismo, destaca que “la limitación de la deducción del apartado primero del artículo 39 a las inversiones para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios debería corregirse en términos que permitan, siquiera con una modulación distinta, la aplicación de la

⁹⁷⁷ Santolaya Blay, Manuel “Las medidas tributarias del Proyecto...”, *op. cit.*, pág. 25.

⁹⁷⁸ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, págs. 29 y 32. Este mismo autor ha considerado “todo un acierto” la reforma introducida por la Ley 35/2006, aunque, a su juicio, “desgraciadamente, esta acertada Política Fiscal en el IS se esté poniendo en entredicho ahora, tras la entrada en vigor de la Ley 2/2011, de 4 de marzo (LA LEY 3603/2011), de Economía Sostenible (BOE de 5), la cual ha incrementado, por un lado, el coeficiente de deducción por innovación tecnológica (el 12%), aumentando su potencialidad; por otra parte, ha elevado del 50 al 60% el porcentaje de la cuota íntegra, minorada en deducciones por doble imposición y las bonificaciones, que pueden absorber las deducciones por investigación, desarrollo e innovación y este incentivo por fomento de las TIC, si estas últimas exceden en el período del 10% de la cuota íntegra (7) y, por último, ha situado el porcentaje de la deducción por inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente en el 8%”. Carbajo Vasco, Domingo, “La fenecida deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación”, *Impuestos*, nº 7, quincena del 1 al 15 de abril de 2011 (versión electrónica), pág. 2.

⁹⁷⁹ Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

deducción por el tratamiento de los ajenos, lo que además contribuiría a la reorientación del modelo productivo en nuestro país”⁹⁸⁰.

Anteriormente hemos mencionado, asimismo, la Exposición de motivos de la Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Catalán para la recuperación de las deducciones por inversiones medioambientales⁹⁸¹, la cual destacaba la eficacia de este incentivo fiscal para fomentar este tipo de inversiones, su utilidad para impulsar la protección ambiental en el ámbito empresarial y las positivas consecuencias de esta deducción sobre la innovación, la competitividad y el conjunto de la economía, por lo que “en un momento en el que deben darse respuestas efectivas y contundentes a los retos medio ambientales que tenemos como sociedad y de asegurar el cumplimiento de los compromisos internacionales del Estado en defensa del medio ambiente, se considera necesario revisar el sistema tributario y fiscal para mejorar las medidas a favor de criterios medioambientales y de sostenibilidad”.

Coincidimos plenamente con dichas apreciaciones, por lo que valoramos de forma muy positiva la reintroducción de este incentivo, sin perjuicio de que su redacción actual presente carencias, algunas ya apuntadas, sobre las que tendremos ocasión de profundizar. Por el momento, conviene destacar, además de las razones mencionadas por Martín Cáceres y en la tramitación

⁹⁸⁰ Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales...”, *op. cit.*, pág. 13. En el mismo sentido, al objeto de lograr una mayor sostenibilidad, Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico...”, *op. cit.*, pág. 501. Señalan ambas autoras que “es consecuente con los fines a conseguir, el que se vuelva a dar vigencia a la deducción por inversiones medioambientales, pero entendemos que la misma no debía limitarse, tal y como se ha hecho, sino que habría que haberla entendido en toda su amplitud, tal y como hemos afirmado anteriormente. Es decir, habría que haber mantenido la deducción para las inversiones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 39, habría que haber mantenido el porcentaje del 10% y no reducirlo al 8%, y finalmente habría que haber establecido algún tratamiento especial para los supuestos de tratamiento de residuos industriales ajenos”. Recordemos que, en relación con la deducción original, Bokobo Moiche había afirmado que este incentivo fiscal es “indudablemente un logro para la colectividad desde el punto de vista ambiental”, especialmente al haberse optado por la deducción en el Impuesto sobre Sociedades como mecanismo incentivador, lo cual implica una modificación más rápida hacia conductas ecológicas, Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 109.

⁹⁸¹ Y la cual se reproduce en la justificación de la enmienda nº 580 en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) al Proyecto de Ley de Economía Sostenible.

parlamentaria, los siguientes motivos que justifican la recuperación de este incentivo fiscal:

- Por un lado, lo cierto es que estamos lejos de una auténtica reforma fiscal verde, entendida como aquella que, de una forma neutral, sustituya impuestos directos y cargas sociales por tributos ambientales⁹⁸². En este contexto, la introducción de elementos “verdes” en los tributos actualmente existentes ayuda a generar una conciencia colectiva de protección del medio ambiente y a lograr los objetivos determinados por la política ambiental.
- Por otro lado, la deducción ha supuesto un importante instrumento para las Administraciones medioambientales (estatal, autonómica y local) de cara a impulsar la conducta de las empresas a favor de la protección del medio ambiente, generar una conciencia de responsabilidad empresarial ambiental y, concretamente, promover la realización de inversiones que supongan una mejora de las exigencias establecidas en la normativa ambiental, así como la suscripción de convenios y acuerdos en virtud de los cuales las empresas se comprometan voluntariamente con una actitud ambientalmente más responsable y a la realización de inversiones medioambientales.

Por lo que se refiere a las deducciones para la adquisición de vehículos poco contaminantes y para el fomento de las energías renovables, Vasco Domingo se manifiesta decididamente a favor de su desaparición, “la primera, por ser un incentivo perverso, pues facilitar la renovación del transporte por carretera sólo

⁹⁸² Nos remitimos a los comentarios realizados anteriormente sobre la reforma fiscal verde. Baste ahora señalar que incluso podría discutirse la efectividad de la forma en que la fiscalidad ambiental se está afrontando en España y en el mundo, desde una perspectiva local (en nuestro caso, autonómica, en la mayoría de los casos) en vez de abordarlo desde una perspectiva global, pues el problema ambiental es de ámbito mundial. Sobre esta cuestión, Bokobo Moiche ha planteado que “ante problemas globales, – pobreza, desertización, calentamiento de la Tierra, enfermedades, epidemias– soluciones también globales –impuestos globales”, distinguiendo entre impuestos con finalidad extrafiscal, con finalidad recaudatoria y con finalidad redistributiva de renta. Entre los primeros, se encontraría el Carbon tax, como instrumento para combatir el calentamiento de la Tierra reduciendo las emisiones de dióxido de carbono”, Bokobo Moiche, Susana, “La globalización y el derecho tributario: una aproximación”, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, nº 9, 2005, págs. 103 y 105.

añade mayores externalidades negativas y contaminación y el apartado 3, pues de todos es sabido que la subvención a las energías renovables está suponiendo un relevante coste para el consumidor español y una distorsión en el «mix» energético hispanico⁹⁸³.

Sin embargo, en nuestra opinión, probablemente también debían haberse recuperado las deducciones para la adquisición de vehículos poco contaminantes y, de forma clara, para el fomento de las energías renovables, ya que constituyen un valioso instrumentos para reducir las emisiones de contaminantes atmosféricos de un sector difuso, como es el sector del transporte⁹⁸⁴, y promover la utilización de fuentes de energía renovables, fundamentales en el actual contexto de lucha contra el cambio climático y reducción de la dependencia de fuentes de energía más tradicionales y contaminantes. En este mismo sentido se pronuncian Galapero Flores y Martín Cáceres, atendiendo a la necesidad de medidas para fomentar el desarrollo sostenible⁹⁸⁵ y Pastor del Pino y Peña Amorós, las cuales recuerdan que entre los principios que, según la propia Ley enuncia, deben guiar a los poderes públicos se encuentra la promoción de las energías limpias y la reducción de las emisiones y el eficaz tratamiento de los residuos⁹⁸⁶.

⁹⁸³ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, pág. 33. Sin perjuicio de que, con posterioridad, parezca admitir la deducción para la adquisición de vehículos “ecológicamente correctos”, Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

⁹⁸⁴ En contra, Carbajo Vasco, con base principalmente en tres argumentos: (i) la deducción facilita que el transporte siga siendo mayoritariamente privado y por carretera; (ii) la deducción responde más a la presión de los transportistas para reducir el coste derivado del incremento de precio de los combustibles que la preocupación medioambiental; (iii) no se incentiva que los vehículos adquiridos incorporen novedades tecnológica, el uso de combustibles alternativos u otras características medioambientalmente favorables. Todo esto le lleva a concluir que nos encontramos ante un “beneficio fiscal destinado directamente a favorecer la compra de medios de transporte nuevos y sólo, indirectamente, a la protección del medio ambiente”, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 15.

⁹⁸⁵ Galapero Flores, Rosa, “Fiscalidad de las sociedades y fondos...”, *op. cit.*, pág. 27; Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales...”, *op. cit.*, pág. 13.

⁹⁸⁶ Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico...”, *op. cit.*, pág. 499-500.

En este sentido, consideramos conveniente resaltar la importancia de la renovación del parque móvil, adquiriéndose vehículos menos contaminantes y retirándose aquellos más perjudiciales para el medio ambiente⁹⁸⁷. Así, ha de recordarse la advertencia que realizaba Rosembuj sobre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, con anterioridad a su reforma, para quien “los efectos de este Impuesto, que carece totalmente de la vocación ambiental, puede ser, además, peores que los esperados, ya que, al desestimular la compra de vehículos nuevo promueve en el consumidor la conservación de los que ya tiene, menos limpio y más contaminante, contribuyendo así, negativamente, al aumento de las emisiones atmosféricas”⁹⁸⁸. En este sentido, Guervós Maíllo ha considerado que “es preciso dar un giro radical a la política de transporte y de ordenación del territorio, con el objetivo de reducir al mínimo las posibles externalidades del sector, mediante la promoción de los modos de transporte más eficientes energéticamente y la disminución de la movilidad obligada”, para lo cual considera que, “junto a tributos ambientales que graven el transporte, serían mucho más eficaces las medidas tributarias incentivadoras,

⁹⁸⁷ Así lo había advertido Buñuel González, al criticar que la deducción no exigiera que el vehículo adquirido viniera a sustituir a otro vehículo, pues la única forma de que la inversión tuviera algún fin medioambiental sería que el nuevo vehículo permitiera una reducción de emisiones respecto al vehículo sustituido, Buñuel González, Miguel, *El uso de instrumentos fiscales en la política de medio ambiente: ...*, *op. cit.*, pág. 33. Por otra parte, la renovación del parque vehículos por otros más eficientes, mediante incentivos fiscales adecuados, podría permitir la reducción de la dependencia del petróleo, Club Español de la Energía, “Hacia un modelo energético más seguro, competitivo y sostenible (Resumen)”, *Separata de Cuadernos de Energía*, nº 36, 2012, pág. 29.

Por su parte Roselló Moreno, señala que “la reducción de las emisiones puede provenir de un incremento de la eficiencia en el consumo de combustible de los coches, de cambios en la actividad de transporte, o de un desplazamiento hacia modos más eficientes de transporte de una manera que minimicen los costes de la reducción de las emisiones”, para posteriormente indicar que “la renovación del parque de automóviles, aunque quizás tenga un impacto indeterminado en la reducción de emisiones de CO₂ si computamos las emisiones necesarias, surgidas de la utilización de energía empleada en la construcción de nuevos vehículos y la previsible mayor utilización de los nuevos vehículos por sus costes más bajos, desde luego sí incide y muy positivamente sobre las emisiones de óxidos de nitrógeno y componentes orgánicos volátiles, dado que estas emisiones presentan una reducción generalizada en todos los nuevos vehículos”, Roselló Moreno, Carlos de, *Fiscalidad del automóvil. Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, Cedecs, Barcelona, 2002, págs. 233 y 265.

⁹⁸⁸ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, 1995, pág. 140. Como hemos indicado anteriormente, este impuesto fue “ambientalizado” por medio de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, ligándose su base imponible a las emisiones de CO₂ por kilómetro.

beneficios fiscales”⁹⁸⁹. En definitiva, una política activa y estimuladora dirigida al fomento de la movilidad sostenible⁹⁹⁰, en la que esta deducción favorezca tanto la reducción del consumo de energía como la reducción de las emisiones contaminantes⁹⁹¹. Un ejemplo lo podemos encontrar en los programas de apoyo a los vehículos eléctricos que, por medio de subvenciones, se fijan el objetivo de reducir las emisiones contaminantes y mejorar el aprovechamiento de las fuentes de energía renovables⁹⁹².

Por lo que se refiere a las energías renovables, resulta sorprendente que, siendo un elemento clave para la lucha contra el cambio climático⁹⁹³, nos encontremos

⁹⁸⁹ Guervós Maíllo, María Angeles, “Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios fiscales en el sector energético”, en Falcón y Tella, Ramón (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pág. 364.

⁹⁹⁰ En relación con la preocupación de la Comisión Europea por la movilidad sostenible en el seno del mercado interior, véase Calderón Carrero, José Manuel, “Medidas tributarias extrafiscales para garantizar la movilidad sostenible en el seno del mercado interior:...” , *op. cit.*, 1994.

⁹⁹¹ Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...” , *op. cit.*, pág. 95.

⁹⁹² Este es el caso del Real Decreto 294/2013, de 26 de abril, por el que se regula la concesión directa de subvenciones para la adquisición de vehículos eléctricos en 2013, en el marco de la Estrategia integral para el impulso del vehículo eléctrico en España 2010-2014. Conforme a su exposición de motivos, este Real Decreto responde a la necesidad de realizar una serie de actuaciones con objeto de favorecer el desarrollo y uso de vehículos eléctricos, en el convencimiento de que esta tecnología de transporte representa, en el actual contexto económico, un reto y una oportunidad para varios sectores estratégicos como son el energético, el de automoción y el de tecnologías de la información y las comunicaciones, tanto desde un punto de vista industrial y tecnológico, como energético y medioambiental. Asimismo, añade que “las medidas de impulso de vehículos eléctricos no pretenden solo fomentar tecnologías más eficientes y ecológicas, se trata además de facilitar una mayor utilización de este tipo de vehículos a efectos de contribuir a un mejor aprovechamiento de las energías renovables, favorecer la reducción de emisiones en los puntos de mayor concentración de las mismas y disminuir la dependencia de los productos petrolíferos, así como la oportunidad de situar a España en un lugar destacado en un mercado claramente emergente”.

⁹⁹³ Véase, por ejemplo, la Resolución del Parlamento Europeo, de 25 de noviembre de 2010, sobre la política comercial internacional en el contexto de los imperativos del cambio climático (2010/2103(INI)), publicada en el *Diario Oficial* de 3 de abril de 2012, la cual “preconiza el refuerzo del fomento de las energías renovables, y que los Gobiernos de los Estados Miembros mantengan una política coherente y establezcan un marco jurídico vinculante que permita adoptar a largo plazo un programa gradual de ayudas que contribuyan a la apertura de los mercados y a la creación de infraestructuras mínimas, lo cual es esencial en momentos de crisis e incertidumbre empresarial”. Asimismo, de la Resolución del Parlamento Europeo, de 25 de noviembre de 2010, sobre una nueva estrategia energética para Europa 2011-2020 (2010/2108(INI)), publicada con la misma fecha, podemos destacar los siguientes aspectos:

- Opina que la eficiencia energética y el ahorro de energía deben ser prioridades clave de toda estrategia futura, dado son formas rentables de reducción de la dependencia energética de la UE y lucha contra el cambio climático.

con un régimen fiscal tan poco atractivo⁹⁹⁴, apenas encontrándose incentivos para este tipo de inversiones y actividades⁹⁹⁵ y caracterizándose por los

-
- Pide que aumente la eficacia del despliegue de las fuentes de energía renovables en la UE mediante la búsqueda de un sistema a largo plazo de incentivos comunes a escala de la UE a favor de las fuentes de energía renovables.
 - Pide a la Comisión y a los Estados miembros que incorporen instrumentos financieros y fiscales para la eficiencia energética (en particular en lo que se refiere a la mejora de los edificios) en sus planes de acción nacionales para la eficiencia energética.

⁹⁹⁴ Clavijo Sanz, a la vista de la desaparición de esta deducción, define la situación como de inaptitud del instrumento tributario para el fomento del uso de las fuentes de energía renovable, dada la reacia actitud del legislador a sacrificar los ingresos tributarios para la consecución de fines extrafiscales, Sanz Clavijo, Alfonso, “Energías renovables y política fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 304, 2008, pág. 84. A su juicio, la práctica inexistencia de beneficios fiscales, junto con la inseguridad jurídica que se deriva de las disposiciones tributarias vigentes, tiene un efecto inhibitorio sobre los inversores se plantean acometer proyectos relacionados con este tipo de fuentes de energía, lo cual casa mal con los principios de la Ley de Economía Sostenible, entre los que se encuentra la promoción de las energías renovables, Sanz Clavijo, Alfonso, “La inseguridad jurídica como nota diferencial de la política fiscal medioambiental Española”, en Giles Carnero, Rosa (Coord.), *Cambio climático, energía y derecho internacional: perspectivas de futuro*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 436 y 440.

⁹⁹⁵ En ese sentido, Galapero Flores resume la situación indicando que “las empresas que invierten en energías limpias tienen abierto un importante frente fiscal, ya que impuestos como el de Sociedades, IRPF o Transmisiones Patrimoniales no contemplan apenas medidas fiscales favorables para ellas y en el ámbito local tampoco encuentran desahogos en figuras como el Impuesto de Actividades Económicas, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras -ICIO-”, Galapero Flores, Rosa, “Fiscalidad de las sociedades y fondos...”, *op. cit.*, pág. 27. Sobre las complejas cuestiones que envuelven a la fiscalidad de las energías renovables, véase, entre otras referencias, Díaz Ravn, Nicolás, “La aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en la transmisión de participaciones en entidades titulares de instalaciones productoras de electricidad mediante fuentes renovables”, en Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalax, Sevilla, 2011, págs. 223 y ss.; Saavedra, Pedro y Solbes, Miguel, “El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y el negocio de los parques fotovoltaicos”, *Cuadernos de Energía*, nº 28, junio de 2010, págs. 99 y ss.; Caamaño Anido, Miguel A., “Las energías renovables, concretamente la eólica, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 338, 2011, pág. 115 y ss.; López Sánchez, Francisco Manuel, “Doctrina del TS sobre la base imponible del ICIO de los parques eólicos”, *Tributos Locales*, nº 101, junio-julio de 2011, págs. 143 y ss.; Alcázar Avellaneda, Juan Miguel, “La inclusión en la base imponible del ICIO del coste de los equipos o instalaciones que integran los parques solares o eólicos”, *Actualidad Administrativa*, nº 15, septiembre de 2010 (versión electrónica); García de Pablos, Jesús Félix, “La base imponible de los parques eólicos en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (Comentario a la STS de 14 de mayo de 2010, rec. núm. 22/2009)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 333, 2010, págs. 79 y ss.; Ortega Montoro, Rodrigo J., “Los parques solares y eólicos ante el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la determinación de la base imponible”, *Quincena Fiscal*, 9/2010 (versión electrónica); Leonardo-Conde, Adolfo Alonso de, “El ICIO y los parques solares. Situación legal y jurisprudencial”, *Actum Inmobiliario&Urbanístico*, nº 8, julio-septiembre 2009 (versión electrónica); Martínez del Fresno, Joaquín, “Reflexiones sobre la calificación civil y la tributación de las instalaciones solares fotovoltaicas y aerogeneradores en los impuestos sobre el tráfico de bienes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 317-318, 2009, págs. 49 y ss.; Sanz Clavijo, Alfonso, “La inseguridad jurídica como nota diferencial...”, págs. 435 y ss.

continuos sobresaltos que incrementan la carga tributaria sobre este sector. Especialmente sorprendente resulta que, al tiempo que desaparece la deducción por este tipo de inversiones⁹⁹⁶, aparezcan nuevos tributos (los mal llamados cánones eólicos⁹⁹⁷) que precisamente gravan la actividad de producción de energía renovable⁹⁹⁸, basados en una pretendida protección del paisaje⁹⁹⁹, generando un elevado grado de inseguridad jurídica en este sector¹⁰⁰⁰ y una evidente contradicción con las políticas de promoción nacionales e internacionales de las energías renovables¹⁰⁰¹, lo cual puede ser contradictorio

⁹⁹⁶ Paradójico, a juicio de Pérez-Bustamante Yábar, que la eliminación de esta deducción se produzca precisamente por medio de la Ley de Economía Sostenible, para quien este incentivo ha sido definitivo para impulsar la energía solar en España, Pérez-Bustamante Yábar, David, *El régimen tributario de la energía solar en España*, Fundación Universitaria Española, Madrid, 2012, pág. 131.

⁹⁹⁷ Sobre los cánones eólicos, véase Alonso Madrigal, Francisco Javier, “La protección del paisaje y del territorio en la fiscalidad autonómica”, en Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Sevilla, 2011, págs. 199 y ss.; García de Pablos, Jesús Félix, “El canon eólico como tributo medioambiental”, *Quincena Fiscal*, nº 21/2011; García Novoa, César, “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *op. cit.*; Miguel Canuto, Enrique de, “Impuesto sobre la afectación medioambiental en Castilla-León”, *Gaceta Fiscal*, nº 321, 2012.

⁹⁹⁸ Pues el objeto de gravamen de este impuesto es la capacidad económica puesta de manifiesto por la explotación consistente en la producción de electricidad en los parques eólicos, Miguel Canuto, Enrique de, “Impuesto sobre la afectación medioambiental en Castilla-León”, *op. cit.*, pág. 14.

⁹⁹⁹ Sin perjuicio de que, siguiendo a Rosembuj, “el paisaje no solo es un concepto estético, sino un elemento inescindible del bien ambiental y, por tanto, digno de conservación, valorización y gestión en su conjunto como el propio bien unitario ambiental”, Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, *op. cit.*, pág. 180. Asimismo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, de 26 de junio (RTC 1995/102) incluye en el concepto de medio ambiente el paisaje, “noción estética, cuyos ingredientes son naturales – la tierra, la campiña, el valle, la sierra, el mar– y culturales, históricos, con una referencia visual, el panorama o la vista, que a finales del siglo pasado obtiene la consideración de recurso, apreciado antes como tal por las aristocracias, generalizado hoy como bien colectivo, democratizado en suma y que, por ello, ha de incorporarse al concepto constitucional del medio ambiente que reflejan muchos de los Estatutos de Autonomía que luego se dirán. En definitiva, la tierra, el suelo, el espacio naturales, como patrimonio de la Humanidad, produce unos rendimientos o «rentas», los recursos, que son sus elementos y cuya conjunto forma un sistema, dentro del cual pueden aislarse intelectualmente, por abstracción, otros subsistemas en disminución gradual, hasta la célula y el átomo”.

¹⁰⁰⁰ En relación con la desaparición de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades, afirma Velarde Aramayo que “resulta lamentable constatar que el legislador dice hoy y mañana desdice. La inversión en fuentes de energía renovables y eficiencia energética no debe estar tan condicionada ni supeditada a las subvenciones y ayudas públicas, pero tampoco debe estar expuesta a un legislador tan caprichoso”, Velarde Aramayo, M^a Silvia, “Promoción de la energía renovable en la Unión Europea, subvenciones y gastos fiscales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 326, marzo de 2012, pág. 126.

¹⁰⁰¹ “Así las cosas, el nivel de desencuentro entre la política financiero-energética promovida por el Estado y el resultado del poder tributario ejercido por la Comunidad Autónoma de Galicia parece evidente. Lo que el legislador estatal quiere potenciar semeja que el legislador autonómico lo desincentiva

tanto con el mandato constitucional de protección ambiental como con el principio quien contamina paga¹⁰⁰², por lo que recomendamos la reconsideración de su existencia¹⁰⁰³. En relación con la utilización de los beneficios fiscales para promover las energías renovables, Guervós Maíllo considera que el Derecho fiscal contribuye de una forma más afortunada cuando opta por la aplicación de distintos beneficios fiscales, de los que considera más adecuado el establecimiento de deducciones por inversiones en activos destinados a la producción de energías renovables (eólica, solar, geotérmica, mareomotriz, etc.), que estimulen el uso de estas energías frente a las tradicionales, por lo que propone la introducción en el Impuesto sobre la Electricidad de una deducción, similar a la que existía en el Impuesto sobre Sociedades, que incentivara las inversiones que procuraran una mayor utilización de combustibles fósiles con un menor contenido de azufre, un cambio en los procesos producción de las

por la vía de la política fiscal, al menos en el campo de la energía eólica. Urge pues la adopción de un ordenamiento jurídico coherente en los dos niveles de gobierno, Estado y Comunidades Autónomas, y en los dos ámbitos competenciales en que pueden actuar cada uno de ellos: el material referente a la función socioeconómica de las energías renovables y el tributario, pronunciándose en este segundo caso sobre si las escasas externalidades negativas ocasionadas al medio ambiente por dichas fuentes de energía merecen o no ser gravadas con una fiscalidad específica”, Fernández López, Roberto Ignacio, “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental:...”, *op. cit.*, pág. 33. De forma similar, en relación con la justificación basada en la contaminación visual que provocan este tipo de instalaciones, “este argumento encaja mal con el hecho de que, por otro lado, se procure incentivar estas energías alternativas a las que, por otra parte, se les atribuyen beneficios medioambientales. Parece difícil de explicar que una actividad se incentive estableciendo un gravamen sobre los elementos indispensables para su funcionamiento”, González González, Ana Isabel y Alvarez González, Santiago, “Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 9/2011, pág. 15.

¹⁰⁰² Así, Iglesias Casais considera que “gravar las instalaciones destinadas a la producción de este tipo de energías por los posibles -e inevitables, por otra parte- daños ambientales que su construcción genera y desconocer sin más su contribución a la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero no parece tener tan fácil encaje ni dentro de la configuración del derecho al medio ambiente reconocido en el artículo 45 de la Constitución, ni en el propio principio quien contamina paga”, Iglesias Casais, José Manuel, “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2010, pág. 119.

¹⁰⁰³ Esta es la línea seguida por la Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, cuyo artículo 28 suprime el impuesto medioambiental que grava las instalaciones de transporte por cable, al entender, según justifica el Preámbulo, “que dicha actividad, además de constituir un sector prioritario en la economía turística de nuestra Comunidad, no implica una afección medioambiental considerable para someterla a tributación”. Rosembuj se había manifestado muy crítico con este impuesto, al que define como impuesto de custodia del territorial, pero no ambiental, puesto que la protección del paisaje sólo tiene un reflejo incidental, Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, *op. cit.*, págs. 89-90.

empresas eléctricas hacia centrales de ciclo combinado y parques eólicos y la creación de nuevas vías de financiación para investigaciones en tecnologías más respetuosas con el entorno natural¹⁰⁰⁴. En consecuencia, en nuestra opinión la eliminación de este incentivo debe ser asimismo reconsiderada.

4.3.7 Cuestiones temporales derivadas de la aprobación de la Ley de Economía Sostenible

En relación con la entrada en vigor de las modificaciones introducidas por la Ley de Economía Sostenible, el legislador ha optado por la fórmula ya tradicional en el Impuesto sobre Sociedades de darle efectos “para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de esta Ley”.

No obstante, hemos de señalar que en otras ocasiones se ha optado por dar efectos a una nueva norma para los ejercicios iniciados a partir de determinada fecha. Así lo hizo, como hemos visto, el artículo 3.Cuarto de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que extendió el ámbito de la deducción a la adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera con reducidas emisiones atmosféricas “con efectos para períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2000”; el artículo 2 Doce de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (artículo 2.Doce) que, “con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del año 2002”, introdujo en el ámbito de la deducción las inversiones para el aprovechamiento de las energías renovables aplicable a las entidades de reducida dimensión; o el artículo Decimotercero.Tres de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, por el que se convalida el Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, por el que se amplía el ámbito subjetivo del incentivo fiscal para las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables a la

¹⁰⁰⁴ Guervós Maílló, María Angeles, “Una contribución al desarrollo sostenible:...”, *op. cit.*, págs. 366-368.

totalidad de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, eliminando la mención referente a las entidades que cumplieren los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión, “con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 27 de abril de 2003”.

La razón por la que traemos aquí esta cuestión, que a priori podría parecer poco relevante, es que el hecho de que la redacción finalmente aprobada (y coincidente con la contenida en el proyecto de ley) de la Ley de Economía Sostenible fije el efecto de sus modificaciones en esta materia para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de dicha Ley ha suscitado importantes dudas en relación con su eficacia temporal, derivadas del inesperado retraso en su aprobación definitiva y publicación.

Recordemos que, si bien la Ley se anunció en el Debate sobre el Estado de la Nación del año 2009, el Anteproyecto de Ley no fue presentado hasta su aprobación por el Consejo de Ministros con fecha 27 noviembre de 2009¹⁰⁰⁵, la presentación del Proyecto de Ley se retrasó hasta abril de 2010¹⁰⁰⁶ y no fue aprobado hasta el 4 de marzo de 2011, dando lugar a la Ley 2/2011, de 4 marzo, de Economía Sostenible, que se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* de 5 de marzo de 2011 y que entró en vigor al día siguiente, esto es, el 6 de marzo de 2011.

En consecuencia, dado que, como hemos señalado, las modificaciones introducidas por el artículo 92 de la Ley de Economía Sostenible se realizan “con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en

¹⁰⁰⁵ Véase el resumen de prensa del Consejo de Ministros “El Gobierno aprueba el anteproyecto de Ley de Economía Sostenible, que forma parte de la estrategia para el cambio del modelo económico”, disponible en <http://www.lamoncloa.gob.es/ActualidadHome/2009-2/271109-enlaceley> (último acceso: 3 de enero de 2013).

¹⁰⁰⁶ La aprobación del proyecto de Ley por el Consejo de Ministros para su presentación en el Congreso se produjo con fecha 19 de marzo de 2011 (<http://www.minhap.gob.es/gl-ES/Prensa/En%20Portada/2010/Paginas/ElGobiernoapruebaelproyectedeLeydeEconomiaSostenible.aspx>, último acceso 3 de enero de 2013), produciéndose su publicación en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados)* de 9 de abril de 2010.

vigor de esta Ley”, la nueva redacción del artículo 39 del TRLIS no afectará, en el caso de sociedades con ejercicio natural, que es la situación más habitual, hasta los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2012, si bien este efecto no era el pretendido, puesto que la aprobación de la Ley estaba previsto que se produjera durante el año 2010¹⁰⁰⁷, de forma que su entrada en vigor se produjera para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011. Sin embargo, el retraso en la aprobación definitiva de la Ley, junto con la confusa redacción en general del precepto modificado¹⁰⁰⁸, ha dado lugar a importantes dudas interpretativas¹⁰⁰⁹.

Este efecto, por sí solo, pudiera parecer que no tiene mayor importancia. Ya hemos visto que, por ejemplo, la extensión de la deducción por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables a todas las empresas, y no sólo a las de reducida dimensión, se realizó “con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 27 de abril de 2003”, lo que *de facto* supuso que, para sociedades con ejercicio natural, la modificaciones surtieran efectos a partir del período impositivo iniciado el 1 de enero de 2004.

Sin embargo, la principal duda se ha planteado en relación con los efectos para el propio ejercicio 2011, en aquellos casos en que la sociedad inició su período

¹⁰⁰⁷ Véase “El PSOE asume que la Ley de Economía Sostenible no se aprobará hasta fin de año”, Cinco Días, 5 de mayo de 2010, disponible en http://www.cincodias.com/articulo/economia/psoe-asume-ley-economia-sostenible-aprobara-fin-ano/20100505cdscdieco_8/ (último acceso: 3 de enero de 2013).

¹⁰⁰⁸ Para Sanz Clavijo, nos encontramos ante una defectuosa técnica legislativa, “La inseguridad jurídica como nota diferencial...”, pág. 438. Velarde Aramayo la llega a calificar de “pésima y confusa”, Velarde Aramayo, M^a Silvia, “Promoción de la energía renovable...”, *op. cit.*, pág. 126.

¹⁰⁰⁹ Así se puso de manifiesto durante las semanas previas a la aprobación definitiva de la norma. Valga como ejemplo el artículo “El aumento de la deducción por innovación entrará en vigor un año más tarde”, en el que se anticipaba el retraso hasta el año 2012 de la entrada en vigor de las modificaciones en materia de deducciones por innovación tecnológica y medio ambiente como consecuencia de la demora parlamentaria en la aprobación de la Ley, la oportunidad (no aprovechada) de aclarar su aplicación retroactiva y se anunciaba una modificación legal de última hora para solucionar la situación en relación con la deducción ambiental, la cual no llegó a producirse, J.V., “El aumento de la deducción por innovación entrará en vigor un año más tarde”, Cinco Días, 11 de marzo de 2011, disponible en http://www.cincodias.com/articulo/economia/aumento-deduccion-innovacion-entrara-vigor-ano-tarde/20110311cdscdieco_2/ (último acceso: 3 de enero de 2013).

impositivo entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011, ya que lo más habitual es que las empresas tengan ejercicio natural, teniendo en cuenta que la redacción vigente a la fecha en que se inició el período impositivo establecía la derogación de las tres deducciones por inversiones medioambientales. Es decir, ¿las inversiones realizadas en el ejercicio 2011 pueden disfrutar de deducción? Y, en ese caso, ¿cuál es la redacción aplicable? ¿Qué porcentaje de deducción correspondería a las inversiones realizadas en dicho período?¹⁰¹⁰

Así lo puso de manifiesto Carbajo Vasco, quien ha llegado a afirmar que “entre otras paradojas, una Ley cuyo Capítulo I del Título I (Mejora de la calidad de la regulación), proclama una serie de principios de «buena regulación» normativa, como elementos estructurales para lograr la «mejora del entorno económico», cae en el dislate de que, al entrar en vigor el 6 de marzo de 2011, lleva estas modificaciones en la inmensa mayoría de los supuestos (entidades con ejercicio social equivalente al año natural) al ejercicio 2012, creando la duda sobre la situación de estas novedades para el período impositivo 2011”¹⁰¹¹.

Recordemos que la estructura del artículo 92 de la Ley de Economía Sostenible es la siguiente:

- Párrafo introductorio: común a los cuatro apartados siguientes, que establece las modificaciones en el TRLIS y en la Ley 35/2006, indicando que dichas modificaciones se realizan “con efectos para los períodos

¹⁰¹⁰ Hasta cuatro interpretaciones distintas, a juicio de Lillo Díaz, podrían realizarse sobre esta cuestión, Lillo Díaz, María Jesús, “La deducción por inversiones medioambientales a raíz de la Ley de Economía Sostenible”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 339, 2011, págs. 119-124.

¹⁰¹¹ Añadiendo que “en suma, que la Ley 2/2001, de Economía Sostenible, es, en sí misma, el primer ejemplo de incumplimiento de su autoproclamado principio de «buena regulación»”, Carbajo Vasco, Domingo, “La fenecida deducción para el fomento de las tecnologías...”, *op. cit.*, pág. 9.

En el mismo sentido, Argente Alvarez y Mellado Benavente advierten de que “el hecho de que las modificaciones introducidas por dicha ley, tanto en el propio art. 39 TRLIS como en las correspondientes disposiciones adicionales, transitorias y derogatorias, produzcan efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011 provoca una situación confusa en cuanto a la regulación de la deducción prevista en el apartado 1 del art. 39 TRLIS para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2001 y el 5 de marzo de 2011”, Argente Alvarez, Javier y Mellado Benavente, Francisco M., *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, pág. 469.

impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de esta Ley”. Las principales dudas se han planteado precisamente por el hecho de que este párrafo pueda condicionar la eficacia temporal de los tres siguientes.

- Apartado Uno: Se da nueva redacción al artículo 39.1 del TRLIS, fijando el tipo de la deducción en el 8% y modificando el ámbito objetivo de la deducción (fundamentalmente, aclarando la inclusión de la contaminación acústica y restringiendo la aplicación de la deducción al tratamiento de residuos propios).
- Apartado Dos: se modifica el apartado 1 de la disposición adicional décima del TRLIS, por el que se regula los porcentajes reductores de la deducción para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 (0,8), 1 de enero de 2008 (0,6), 1 de enero de 2009 (0,4) y 1 de enero de 2010 (0,2), para excluir de su ámbito de aplicación el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. No obstante, se mantiene la mención a los apartados 2 y 3 de dicho precepto.
- Apartado Tres: se modifica el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima primera del TRLIS, conforme a la cual se establece que las deducciones pendiente de aplicación al comienzo del primero período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011 podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI del TRLIS, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010, con el objeto de excluir de su ámbito de aplicación el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS¹⁰¹². No obstante, como en el apartado anterior, se mantiene la mención en la redacción a los apartados 2 y 3 de dicho precepto.

¹⁰¹² Apunta Santolaya Blay que, “en realidad, esta última modificación va más allá adelantando la fecha de pendencia de las deducciones en él citadas que pretenden aplicarse en ejercicios futuros, que pasa a ser del 1 de enero de 2007 al 1 de enero de 2011”, Santolaya Blay, Manuel “Las medidas tributarias del Proyecto...”, *op. cit.*, pág. 23.

- Apartado Cuatro: se modifica el apartado 2 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, que establecía la derogación “con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011” del artículo 39 del TRLIS¹⁰¹³, entre otros preceptos, de forma que con la nueva redacción se derogan únicamente los apartados 2 y 3 del referido precepto.

La cuestión a resolver es, por tanto, la siguiente:

- Si damos primacía al apartado Cuatro, que excluye del régimen derogatorio al apartado 1 del artículo 39 con efectos absolutos. En este caso, la deducción no quedaría derogada “con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011” y la cuestión que deberíamos plantearnos es qué redacción y qué porcentaje de deducción se encuentran vigente en los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011.
- O bien damos primacía al párrafo introductorio, que establece que las modificaciones se realizan “con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de esta Ley”, esto es, para los períodos impositivos incoados a partir de 6 de marzo de 2011, y por tanto la deducción quedaría derogada para el ejercicio 2011 y recuperada a partir de 1 de enero de 2012.

Esta segunda interpretación, aunque en nuestra opinión claramente contraria al espíritu de los legisladores, es la que podría derivarse de una interpretación literal del artículo 92 de la LES y de hecho así se reflejó en algunos medios de comunicación¹⁰¹⁴, mostrando la preocupación que el sector empresarial sentía

¹⁰¹³ En lo que Sanz Clavijo ha definido como “una suerte de ultra-actividad del art. 39.1 TRLIS”, San Clavijo, Alfonso, “La inseguridad jurídica como nota diferencial...”, pág. 438.

¹⁰¹⁴ Suchowolski, Máximo, “Hacienda deja en el limbo las mejoras fiscales de la LES en innovación y medioambiente”, Diario Negocio, 4 de marzo de 2011, pág. 24, en el que se advierte que “en 2011 la ayuda por innovación se queda en el 8% y la medioambiental desaparece”. Asimismo, Serra Guasch señala que “el retraso en la tramitación parlamentaria ha provocado que las empresas con ejercicio social coincidente con el año natural deban esperar para aplicar las novedades reseñadas hasta el año 2012, de

ante esta situación. En este mismo sentido se pronunciaron Borrás Amblar y Navarro Alcázar, quienes concluían que las entidades cuyo período impositivo coincidiera con el año natural no podrían aplicarse esta deducción, “ya que la modificación introducida por la Ley 2/2011 entra en vigor en los períodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, por lo que habrá que esperar hasta el año 2012 para aplicar la deducción al porcentaje del 8 por 100”¹⁰¹⁵.

Esta interpretación, de hecho, podría entenderse reforzada si se tiene en cuenta que la cuestión se planteó en el Senado, presentándose la correspondiente enmienda para tratar de corregir la situación¹⁰¹⁶, si bien la misma no prosperó, lo

forma que no podrán hacerlas efectivas hasta la presentación de la declaración de dicho ejercicio en julio de 2013. De esta forma, se pueden ver frustradas las expectativas generadas en relación con inversiones proyectadas y ejecutadas en el ejercicio 2011 respecto de las que se contaba con la aplicación de estos incentivos en los términos definidos en la LES”, Serra Guach, Miguel Angel, “Deducciones estrella: I+D+i e inversiones medioambientales”, Diario de Mallorca, 11 de mayo de 2011, pág. 34.

¹⁰¹⁵ Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I)*,..., *op. cit.*, pág. 786 y 787. Asimismo, consideran claro que “para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, quedan derogadas las deducciones por inversiones realizadas en bienes del activo material nuevos destinados al aprovechamiento de energías renovables (art. 39.3 del TRLIS) y por inversiones en vehículos nuevos de transporte por carretera (art. 39.2 del TRLIS)”. En el mismo sentido, Lillo Díaz, María Jesús, “La deducción por inversiones medioambientales a raíz de la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, pág. 126, sin perjuicio de que esta autora anticipaba la posibilidad de que la DGT, obviando la literalidad de la norma, considerara aplicable para los períodos iniciados con anterioridad a 6 de marzo de 2011 la normativa vigente a 31 de diciembre de 2010.

¹⁰¹⁶ Enmienda nº 320 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado de Convergència i Unió (GPCIU), cuya justificación era la siguiente:

“A través de esta enmienda se pretende aclarar que la entrada en vigor de la modificación establecida en el artículo 92 del Proyecto de Ley de Economía Sostenible se producirá para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2011.

En la redacción originaria del Proyecto de Ley de Economía Sostenible que se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) el 9 de abril de 2010 se establecía que su entrada en vigor se produciría «con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley». En la disposición final trigésimo tercera se establecía que la entrada en vigor de la Ley se produciría con carácter general al día siguiente a su publicación en el BOE.

Con la redacción originaria y dado que previsiblemente la Ley se publicaría en el BOE antes de 31 de diciembre de 2010 los preceptos indicados tendrían plenos efectos, para las sociedades con ejercicio coincidente con el año natural, en el ejercicio 2011. En el caso de las deducciones medioambientales, la modificación introducida permitía, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2011, mantener la aplicación de la deducción respecto a las inversiones previstas en el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. Asimismo, y por aplicación de la disposición derogatoria prevista en la Ley 35/2006, quedan derogados los apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS.

que en cierta manera podía dar a entender que los legisladores fueron conscientes de la distorsión producida, pero se optó por no corregirla¹⁰¹⁷, generando una situación que podemos calificar como reprochable y que obligaba a un cuidadoso análisis de planificación de inversiones¹⁰¹⁸.

Por el contrario, Argente Alvarez y Mellado Benavente, reconociendo la confusa situación generada por la regulación de recuperación de la deducción del artículo 39.1 del TRLIS para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2001 y el 5 de marzo de 2011, eran de la opinión de que “conforme a la nueva redacción dada a la disposición derogatoria segunda LIRPF por la Ley 2/2011, el art. 39 TRLIS no ha quedado derogado para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011”¹⁰¹⁹.

En nuestra opinión, la interpretación seguida por Borrás Amblar y Navarro Alcázar, por una parte, y Serra Guach, por otra, es la más correcta desde un

No obstante, debido a que previsiblemente la Ley de Economía Sostenible se publicará en el BOE durante el año 2011 el mantenimiento de la referencia a la entrada en vigor con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley producirá, para las sociedades con ejercicio coincidente con el año natural, que la entrada en vigor de estos incentivos no se produzca hasta el ejercicio 2012.

La entrada en vigor prevista en la norma supondrá en el caso de las sociedades con ejercicio natural que pretendan aplicar la deducción medioambiental que no puedan aplicar ninguna deducción en el ejercicio 2011 y que en el ejercicio 2012 sí puedan aplicar la deducción respecto las inversiones previstas en el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. Es decir, se retrasaría la entrada en vigor del nuevo apartado 1 del artículo 39 del TRLIS al ejercicio 2012 desincentivándose la realización de inversiones medioambientales en el ejercicio 2011”.

¹⁰¹⁷ En similar sentido, Serra Guach, Miguel Angel, “Deducciones estrella:...”, *op. cit.*, pág. 34.

¹⁰¹⁸ Señala a este respecto Úbeda Bermúdez lo siguiente:

“Reprochable cuanto menos resulta que la aplicación de estas medidas esté prevista para los períodos impositivos que se inicien a partir de la aprobación de la ley, por lo que las empresas con ejercicio social coincidente con el año natural –si nada lo remedia– deberán esperar para aplicar las mismas hasta el año 2012, pudiendo ser peor tratadas que otras sociedades con ejercicio social no coincidente con el año natural.

Es por ello que, una vez más, cobra especial importancia la adecuada planificación de las inversiones, a los efectos de optimizar la tributación de las sociedades”

Úbeda Bermúdez, Bartolomé, “Incentivos fiscales y Economía Sostenible”, La Verdad, 6 de marzo de 2011, pág. 9.

¹⁰¹⁹ Argente Alvarez, Javier y Mellado Benavente, Francisco M., *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, pág. 469.

punto de vista técnico, sin perjuicio de parecer evidente que el legislador nunca pretendió que se produjera tal efecto (que conllevaría que las inversiones realizadas en 2010 tuvieran una deducción del 2%, las inversiones realizadas en 2011 del 0% y las inversiones realizadas en 2012 del 8%), por lo que era precisa una aclaración, bien mediante la correspondiente modificación legal, bien mediante interpretación administrativa. Esta última es la que finalmente se produjo, por medio de las consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Tributos, en las cuales se confirma que las inversiones para la protección del medio ambiente realizadas por sociedades cuyo período impositivo se inició entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011 podrían beneficiarse de la deducción, siendo de aplicación el tipo del 2%¹⁰²⁰, esto es, la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2010.

Adelantamos así una conclusión que no era evidente, esto es, cuál es el porcentaje de deducción aplicable en el caso de que pudiera aplicarse la deducción. Dado que la nueva redacción únicamente es de aplicación para los ejercicios iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, parece evidente que para las sociedades que iniciaran su período impositivo con anterioridad a dicha fecha no podrían aplicar el tipo del 8% (y las restantes modificaciones del precepto) hasta el ejercicio 2012. Sin embargo, la duda que se planteaba era si el tipo aplicable en el ejercicio 2011 era el 2% (vigente en el ejercicio 2010) o el 10% (vigente en el año 2006, antes de la introducción del calendario reductor).

La razón por la que abrimos la posibilidad de que fuera de aplicación el tipo original de la deducción deriva de que, como hemos señalado con anterioridad, el apartado Dos del artículo 92 de la LES modifica el apartado 1 de la disposición adicional décima del TRLIS, por el que se regula el régimen transitorio de porcentajes reductores de la deducción para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 (0,8), 1 de enero de 2008

¹⁰²⁰ Consultas vinculantes de 24 de noviembre de 2011 (V2790-11), 16 de febrero de 2012 (V0346-12) y V0840-13, de 14 de marzo de 2013.

(0,6), 1 de enero de 2009 (0,4) y 1 de enero de 2010 (0,2), para excluir de su ámbito de aplicación el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. Por lo tanto, si admitimos que el párrafo introductorio, que establece que las modificaciones se realizan “con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de esta Ley”, no surte efectos para el apartado Cuatro, referente al régimen derogatorio, tampoco surtiría efectos para el apartado Dos referente al régimen transitorio.

Esta situación fue advertida por Martín Cáceres en relación con la lectura del apartado Dos del entonces artículo 93 del Proyecto de Ley (que terminó siendo el artículo 92 de la LES), para quien de una interpretación literal se desprendería que el objetivo es eliminar el plan de reducción progresiva de la deducción, lo que conllevaría la recuperación del porcentaje del 10%¹⁰²¹.

Sin embargo, para Argente Alvares y Mellado Benavente, la confusa situación provocada por el artículo 92 de la LES debe resolverse de la siguiente forma:

¹⁰²¹ Por el interés de su argumento, reproducimos a continuación el párrafo de Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales...”, *op. cit.*, pág. 13:

“En otro orden de ideas, la lectura del apartado Dos del artículo 93 del Proyecto de Ley suscita una duda en torno al alcance de la modificación del artículo 39.1 TRLIS relacionada con el porcentaje de deducción aplicable. En efecto, según reza el artículo 93. Uno, la modificación del artículo 39.1 se produce con efectos para los períodos impositivos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible. En dicha fecha la deducción medioambiental del artículo 39.1 quedará excluida del plan de reducción progresiva de los tipos de gravamen prevista en el apartado 1 de la Disposición Adicional Décima del TRLIS, de acuerdo con lo señalado en el citado artículo 93. Dos del Proyecto. Ahora bien, dado que el último coeficiente de la cadencia extintiva corresponde precisamente a los períodos impositivos iniciados a partir del 2010, cabe preguntarse qué porcentaje de deducción será aplicable para los períodos impositivos que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible. Si la intención del proponente ha sido mantener indefinidamente la deducción medioambiental, pero en el porcentaje resultante de aquella cadencia, resulta innecesaria la modificación de la Disposición Adicional antes mencionada, bastando a tal propósito la modificación de la Disposición Derogatoria Segunda 2 LIRPF antes citada. Sin embargo, de una interpretación literal se desprende que lo que se pretende eliminar es el plan total de reducción progresiva, al excluirse desde el primer grado de la cadencia extintiva el apartado 1 del artículo 39 en dicha Disposición. Ello significa que la Ley de Economía Sostenible operaría no sólo el mantenimiento sino la recuperación del porcentaje del 10 por ciento para la deducción medioambiental del artículo 39.1 TRLIS, en evidente contraste con la supresión de las restantes del citado precepto”.

“1. Conforme a la nueva redacción dada a la disposición derogatoria segunda LIRPF por la Ley 2/2011, el art. 39 TRLIS no ha quedado derogado para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011. La redacción por tanto aplicable a los períodos impositivos iniciados entre tales fechas prevé la aplicación de un porcentaje de deducción del 10%.

2. A los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011 les resulta aplicable el apartado 1 de la DA 10ª TRLIS, en su redacción anterior a la establecida por la Ley 2/2011, redacción que contemplaba que al porcentaje de deducción previsto en el art. 39.1 TRLIS, se le aplicara el coeficiente 0,2 en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

3. Conforme a lo indicado en los dos apartados anteriores, el porcentaje de deducción aplicable a la deducción prevista en el art. 39.1 TRLIS para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011 será del 2%”¹⁰²².

Como hemos adelantado, esta es la interpretación que finalmente ha adoptado la Dirección General de Tributos¹⁰²³ en sus consultas de 24 de noviembre de 2011 (V2790-11), 16 de febrero de 2012 (V0346-12) y 14 de marzo de 2013 (V0840-13). Estas dos últimas consultas basan su criterio en el siguiente argumento:

“Es decir, a partir de la entrada en vigor de la Ley 2/2011, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 ya no está derogado el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS, por lo que en los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011 (que en el caso de entidades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural sería para el ejercicio 2011) podrá aplicarse dicha deducción. En cuanto a la norma y porcentaje aplicable, ha de ser con los que estaban vigentes en los períodos impositivos iniciados antes del 6 de marzo de 2011, es decir, la redacción del apartado 1 del artículo 39 del TRLIS (si no se hubiera derogado) era la que le había dado el propio TRLIS en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que lo aprobó. Y el porcentaje de deducción que según dicha redacción era del 10%, debería multiplicarse

¹⁰²² Argente Alvarez, Javier y Mellado Benavente, Francisco M., *Manual del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.*, pág. 469.

¹⁰²³ Esta es asimismo la posición que había alcanzado la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), la cual, mediante comunicación informativa de la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de Cataluña, de 10 de octubre de 2011, había concluido que, para las empresas con ejercicio natural, el porcentaje de deducción en el ejercicio 2011 sería el 2% y en el ejercicio 2012 el 8%. De forma no tan clara se pronunció también la AEAT en la contestación del Programa Informa nº 124616.

por el coeficiente 0.2 establecido en el apartado 1 de la disposición adicional décima del TRLIS (es decir, el porcentaje de deducción sería el 2%), pues la redacción de este apartado 1 en los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011, incluía entre las deducciones a las que eran de aplicación los coeficientes correctores a la del apartado 1 del artículo 39 del TRLIS”.

De acuerdo con lo expuesto, el ámbito temporal de aplicación de las tres deducciones por inversiones medioambientales quedaría como se muestra en la Tabla 8.

Tabla 8: Ámbito temporal de las deducciones por inversiones medioambientales

		Instalaciones para la protección del medio ambiente	Adquisición de vehículos industriales y comerciales	Inversiones para aprovechar energías renovables	
				Entidades reducida dimensión	Resto de entidades
Se aplicará la deducción en	Ejercicios iniciados a partir de	01/01/1997	01/01/2000	01/01/2002	27/04/2003
	1º Ejercicio natural de aplicación	1997	2000	2002	2004
Se aplicará la redacción dada por Ley 2/2012 en	Ejercicios iniciados a partir de	06/03/2011			
	1º Ejercicio natural de aplicación	2012			
Se dejará de aplicar la deducción en	Ejercicios iniciados a partir de		01/01/2011	01/01/2011	01/01/2011
	1º Ejercicio natural		2011	2011	2011

Fuente: Elaboración propia

Ha de señalarse que, conforme al artículo 35.1 del RIS, la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. Por tanto, la aplicación de la deducción en uno u otro ejercicio se encuentra condicionada a la puesta en condiciones de funcionamiento de las inversiones, lo cual, lógicamente, no tiene por qué coincidir con el criterio de

caja o de realización de pagos o con la fecha de adquisición de los elementos patrimoniales, cuestión esta sobre la que ahondaremos con posterioridad.

4.4 Esquema-resumen de las deducciones por inversiones medioambientales

En la Tabla 9 se recoge un esquema-resumen comparativo de las tres deducciones por inversiones medioambientales, conforme a su redacción actual.

Tabla 9: Esquema-resumen de las deducciones por inversiones medioambientales

DEDUCCIÓN	Instalaciones para la protección del medio ambiente							Adquisición de vehículos no contaminantes						Equipos para el aprovechamiento de energías renovables					
Inversión	Instalaciones							Vehículos industriales y comerciales						Instalaciones y equipos nuevos					
Requisitos ambientales (*)	Objeto ambiental: <ul style="list-style-type: none"> ■ Contaminación atmosférica o <i>acústica</i> ■ Contaminación de las aguas ■ Residuos industriales <i>proprios</i> Mejora las exigencias de la normativa ambiental (<i>siempre que se viniere cumpliendo</i>) Planes, programas, convenios, acuerdos							Vehículos nuevos Para el transporte por carretera Con motor diésel o motor de gas natural o gas licuado de petróleo Que cumplan requisitos de la Directiva 88/77/CEE						Finalidades: <ul style="list-style-type: none"> ■ Aprovechamiento energía solar ■ Aprovechamiento de RSU o biomasa para su transformación en calor o electricidad ■ Tratamiento de residuos biodegradables y productos para su transformación en biogás o biocarburantes 					
Base deducción	Precio de adquisición o coste de producción de la instalación - Subvenciones							Precio de adquisición del vehículo x <ul style="list-style-type: none"> ■ 45% o 90% para camiones y tractocamiones ■ 40% u 85% para tractocamiones + semirremolque ■ 35% u 80% para autobuses y demás vehículos - Subvenciones						Precio de adquisición o coste de producción de la instalación o el equipo - Subvenciones					
Tipo deducción	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2006	2007	2008	2009	2010	2011ss	2006	2007	2008	2009	2010	2011ss
	10%	8%	6%	4%	2%	2%	8%	12%	10%	8%	5%	3%	0%	10%	8%	6%	4%	2%	0%
Certificado convalidación	Administración ambiental competente Aplicación provisional de la deducción si se solicita antes del inicio del periodo voluntario de presentación del impuesto							NO						NO					
Mantenimiento inversión	<ul style="list-style-type: none"> ■ 5 años o 3 años, si bien mueble, o vida útil, si fuese inferior a las anteriores ■ Posibilidad de sustitución tecnológica 							<ul style="list-style-type: none"> ■ 3 años o vida útil, si fuese inferior 						<ul style="list-style-type: none"> ■ 5 años o 3 años, si bien mueble, o vida útil, si fuese inferior a las anteriores 					

(*) Los términos en cursiva recogen las modificaciones introducidas por la Ley de Economía Sostenible

Fuente: Elaboración propia

5. AMBITO SUBJETIVO Y OBJETIVO DE LA DEDUCCIÓN

5.1 Elementos personales de la deducción

5.1.1 Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades

La redacción de las deducciones por inversiones medioambientales no limita su ámbito subjetivo de aplicación, por lo que podrá ser de aplicación, con carácter general, por todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, como hemos descrito en los antecedentes de este incentivo fiscal, la deducción específica para el fomento de las energías renovables era inicialmente de exclusiva aplicación por parte de las empresas de reducida dimensión.

Una de las cuestiones que se ha planteado es si existe alguna limitación para las entidades cuyo objeto social consista precisamente en la realización de actividades ambientales. Un claro ejemplo de la interpretación restrictiva que la Dirección General de Tributos realiza de estos incentivos es la consulta de 19 de octubre de 2005 (V2144-05), en relación con la derogada deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, que permitía a las empresas de reducida dimensión aplicar una deducción del 10% sobre las inversiones y los gastos relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación. A juicio de la Dirección General de Tributos, la finalidad del legislador al establecer esta deducción no era otra que la de incentivar la realización de estas actividades por parte de las empresas, estimulándolas a introducir en los procesos de producción, comercialización y organización de las mismas este tipo de tecnologías, de forma que contribuyan a facilitar y mejorar las actividades propias de éstas. En consecuencia, según expresa el Centro Directivo, “lo que no encaja en la filosofía de la norma es que las operaciones enumeradas en la misma y que son acreedoras de la deducción,

sean efectuadas por una empresa dedicada a las mismas de forma ordinaria, por cuanto constituyen su objeto social o finalidad específica”, por lo que en un supuesto en el que la actividad típica de la empresa consistiera en la prestación de servicios a través de tecnologías de la información y de las comunicaciones, constituyendo internet la vía ordinaria de comunicación de la misma, dicha empresa no tendría derecho a practicar la deducción contemplada en el artículo 36 del TRLIS por los pagos que realizase anualmente al proveedor tecnológico.

La cuestión ha sido analizada de forma específica para la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en su sentencia de 4 de abril de 2003 (JT 2003\554). En este caso, la Comunidad Autónoma denegó la convalidación de las inversiones realizadas al entender que estas se encontraban destinadas al cumplimiento de su objeto social (la realización de proyectos medioambientales), si bien el Tribunal, bajo el siguiente argumento, rechazó tal interpretación:

“Quiere ello decir que el perito ha discriminado y distinguido aquellos desembolsos económicos realizados por la empresa tendentes directamente a la mejora del medio ambiente y que son independientes de que éste sea o no el fin social de la misma, esto es, que serían en todo caso calificadas de inversiones medioambientales, fuera cual fuera la empresa que las realiza, diferenciadas claramente de las inversiones ordinarias de la empresa o de las obras de mantenimiento no encaminadas directamente a la consecución de dicha finalidad”.

De esta forma, el Tribunal concluyó que únicamente ha de atenderse a la finalidad cumplida directa y objetivamente por las inversiones ambientales, al margen de cuál sea el objeto social de la empresa, para que dichas inversiones pueda disfrutar de este incentivo fiscal.

Una segunda cuestión, conexa con la anterior, que se ha planteado es la posibilidad de aplicar la deducción a las inversiones realizadas para corregir el impacto contaminante de entidades distintas de aquella que realiza la inversión. El enfoque que realiza la Dirección General de Tributos de esta cuestión se basa

en la idea de que “la deducción mencionada en el artículo 39 del TRLIS está destinada a aquellas instalaciones incluidas en el proceso productivo que disminuyan la contaminación atmosférica, de las aguas o el tratamiento de residuos generados en el propio proceso. En definitiva, está destinada a la reducción del impacto medioambiental generado por las entidades como consecuencia de su actividad, como así se desprende de la exposición de motivos del Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre, por el que se regula la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, antecedente del actual régimen de deducciones por inversiones medioambientales, donde expresamente se recoge que las inversiones han de ir destinadas a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo” (DGT V2197-05, de 27 de octubre de 2005, y V1822-06, de 11 de septiembre de 2006).

La Dirección General de Tributos apoya, de esta forma, su criterio en los expositivos del Real Decreto 1594/1997, que fue la primera norma reglamentaria que desarrolló la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente, según los cuales la deducción se aplicaría a “las inversiones en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico y las aguas, así como para la recuperación, reducción y tratamiento de residuos industriales”.

Partiendo de esta interpretación, la Dirección General de Tributos ha rechazado la aplicación de la deducción en los siguientes casos:

- Las inversiones “destinadas a obtener un producto que sea menos contaminante que el actual, siendo el propio producto el que resulta ser menos contaminante, pero sin que exista referencia alguna al impacto medioambiental derivado de las instalaciones de la explotación económica de la consultante [...] no se encuadran en el ámbito de aplicación de la

deducción prevista en el artículo 39 del TRLIS” (DGT V2197-05, de 27 de octubre de 2005).

- Las inversiones cuyo objeto es el tratamiento de residuos industriales ajenos no podrán disfrutar de la deducción, pues “únicamente generarán derecho a la deducción por protección del medio ambiente las inversiones destinadas a la recuperación, reducción y tratamiento de los residuos industriales propios”. (DGT 1733-99, de 30 de septiembre 1999, y 0937-00, de 26 de abril de 2000).
- Las inversiones para el “tratamiento de residuos vertidos por terceros en las aguas superficiales, pero sin que exista referencia alguna al tratamiento de los residuos o a la reducción de la carga contaminante generada por la propia explotación económica de la consultante” (DGT V1822-06, de 11 de septiembre de 2006).
- En el mismo sentido se pronuncia la consulta de la Dirección General de Tributos de 16 de septiembre de 2003 (DGT 1293-03), referente a la contaminación de las aguas, según la cual la deducción “pretende incentivar todas aquellas inversiones realizadas por entidades en el ejercicio de su actividad productiva que, cumpliendo los requisitos establecidos en el citado Real Decreto, favorezcan la protección del medio ambiente”.

Por lo tanto, a la vista de estos pronunciamientos, los supuestos que pueden originar mayores dudas son aquellos en los que la actividad de la empresa que realiza las inversiones consista en prestar servicios medioambientales a otras empresas (por ejemplo, depuración de aguas con carácter previo a su vertido o la gestión de residuos). A este respecto, y si bien tendremos ocasión de ahondar sobre esta cuestión al estudiar los residuos industriales, principal área en el que se ha puesto de manifiesto esta discusión, hemos de anticipar que, desde nuestro punto de vista, del artículo 39 del TRLIS no se desprende que exista limitación alguna por la cual las entidades prestadoras de tales servicios no puedan

beneficiarse de este incentivo fiscal, debiéndose superar las posturas restrictivas que en algunas ocasiones está adoptando la Administración (con las matizaciones que puedan realizarse en relación con los residuos a partir de la entrada en vigor de las modificaciones introducidas por la Ley de Economía Sostenible). De hecho, y sin perjuicio de lo que comentaremos más adelante con mayor detenimiento, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 2 de marzo de 2007 aclaró que en la normativa entonces vigente no existía limitación alguna para la aplicación la deducción a las inversiones destinadas al tratamiento de residuos ajenos, sin perjuicio de las matizaciones, como hemos señalado, que deben realizarse tras la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible.

En tercer lugar, conviene recordar que el TRLIS contiene una serie de regímenes especiales regulados en su Título VII, algunos de los cuales establecen peculiaridades en la aplicación de las deducciones, pudiendo destacarse los dos siguientes:

a) Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.

Las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico y las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, se encuentran sujetas a un régimen especial de tributación, regulado en el artículo 48 del TRLIS, que contempla las siguientes especialidades:

- Se aplicará un régimen de transparencia fiscal, imputando las bases imponibles que obtengan a los socios residentes en territorio español.

- No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.
- Junto con las bases imponibles y las retenciones e ingresos a cuenta, se imputarán a los socios residentes en territorio español las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF¹⁰²⁴.

b) Grupos fiscales

Los grupos fiscales tienen la posibilidad de tributar por el régimen especial de consolidación fiscal, en cuyo caso el grupo fiscal tendrá la consideración de sujeto pasivo, cuya representación tendrá la sociedad dominante, calculándose el impuesto sobre una base imponible consolidada sobre la que aplicará el tipo de gravamen.

En este caso, la cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, entre las que se incluyen las deducciones por inversiones medioambientales, siendo por tanto el grupo fiscal quien aplicará las deducciones por las inversiones medioambientales realizadas por cada una de las sociedades individuales integrantes del grupo fiscal¹⁰²⁵. La

¹⁰²⁴ En relación con las deducción por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables, véase DGT 0649-09 y 0650-09, ambas de 31 de marzo de 2009, si bien en dichas consultas se rechaza la aplicación de la deducción porque la actividad de la agrupación de interés económico consistía en la cesión en arrendamiento de las instalaciones o equipos en los que ha invertido a otras entidades para que los exploten, es decir, para que los dediquen a la actividad de aprovechamiento de energía renovable. En consecuencia, concluye que no puede aplicar la deducción por inversiones medioambientales, puesto que no destina las inversiones realizadas a la actividad de aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad, sino a su cesión a terceros en arrendamiento

¹⁰²⁵ DGT V0114-09, de 20 de enero de 2009, en relación con inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables.

particularidad es que los requisitos para la aplicación de las deducciones se referirán al grupo y no a cada una de las sociedades de forma individual.

Asimismo, las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha sociedad en el régimen individual de tributación.

5.1.2 Sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El IRNR¹⁰²⁶ distingue entre contribuyentes que obtienen rentas mediante establecimiento permanente y contribuyente que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente, previendo que los primeros podrán aplicar en la cuota íntegra del impuesto el importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 del TRLIS, entre las que se encuentran las deducciones por inversiones medioambientales. No obstante, ha de resaltarse que las distintas deducciones y bonificaciones se practicarán en función de las circunstancias que concurran en el establecimiento permanente, sin que resulten trasladables las de otros distintos del mismo contribuyente en territorio español.

A estos efectos, se entiende que se opera en territorio español mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. La normativa citada señala que, en particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de

¹⁰²⁶ La LIS regulaba originalmente un régimen especial de no residentes, el cual fue derogado por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias, vigente para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1999. Esta Ley ha sido a su vez derogada por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que es la normativa actualmente vigente.

dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses¹⁰²⁷.

Por el contrario, en el caso de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, únicamente podrá minorarse la cuota en el importe de las deducciones por donativos previstas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pudiendo tener reflejo la variable ambiental en el caso de que las entidades beneficiarias tengan por objeto la protección del medio ambiente, si bien no podrán aplicarse las deducciones por inversiones medioambientales.

5.1.3 Sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Asimismo, las deducciones por inversiones medioambientales podrán ser aplicadas por los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas en régimen de estimación directa (ya sea normal o simplificada), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.2 de la LIRPF.

El IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares, que se encuentra regulado en la LIRPF. La renta de los contribuyentes se encuentra compuesta, entre otros, por los rendimientos de actividades económicas, definiéndose estos como aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la

¹⁰²⁷ Sobre la consideración de una instalación solar como establecimiento permanente, véase Pérez-Bustamante Yábar, David, *El régimen tributario de la energía solar en España*, op. cit., págs. 198-205.

producción o distribución de bienes o servicios¹⁰²⁸. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas¹⁰²⁹.

Para la determinación del rendimiento neto, se regulan con carácter general dos regímenes¹⁰³⁰: estimación directa (normal y simplificada) y estimación objetiva. En el régimen de estimación directa, que será el que se aplique normalmente, el rendimiento neto se determina según las normas del Impuesto sobre Sociedades, con determinadas particularidades. Sin embargo, en el régimen de estimación objetiva, el rendimiento neto se determina en función de una serie de signos, índices o módulos generales fijados en función del sector de actividad.

¹⁰²⁸ En el ámbito de la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables se ha destacado por la DGT la distinción entre el desarrollo de una actividad económica o de una mera inversión que genera rendimientos del capital (que no implica el desarrollo de dicha actividad económica). Así, en el caso de la inversión en una instalación fotovoltaica realizada por una persona física, pero cuya explotación se realice por otra persona o entidad, será esta última la que ordene por cuenta propia los factores de producción determinantes de una actividad económica (DGT V0773-09, de 14 de abril de 2009). El Centro Directivo ha resuelto la cuestión atendiendo a la persona autorizada administrativamente para la producción de energía eléctrica en régimen especial, que será la que desarrolla la actividad económica (DGT V1888-11, de 28 de julio de 2011, y DGT V3041-13, de 11 de octubre de 2013).

¹⁰²⁹ A efectos de retenciones, se distingue entre actividades empresariales y actividades profesionales, considerando rendimientos de actividades profesionales, en general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. La DGT ha indicado que, por lo que se refiere a las actividades profesionales, “no es la titulación ni la inscripción en el Colegio o Instituto Oficial correspondiente lo que determina la sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas, sino el ejercicio de las actividades profesionales” (DGT V2211-08, de 24 de noviembre de 2008).

A la vista de los vectores ambientales objeto de protección (contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, carga contaminante de las aguas, residuos industriales), el incentivo se aplicará con mayor facilidad en el caso de actividades empresariales que profesionales.

¹⁰³⁰ Asimismo, se prevé un sistema de estimación indirecta que no es un régimen de determinación de los rendimientos de actividades económicas propiamente dicho, sino una facultad otorgada a la Administración en los supuestos de falta de presentación de declaraciones, resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, de forma que la Administración no pueda tener conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de los rendimientos.

Por los que se refiere a la posibilidad de que los contribuyentes del IRPF se beneficien de las deducciones por inversiones medioambientales, el artículo 68.2 de la LIRPF la prevé para los contribuyentes que ejerzan actividades económicas en los siguientes términos:

“A los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con excepción de la deducción prevista en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, cuando se trate de contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva:

a) Les serán de aplicación las deducciones para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación previstas en el artículo 36 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la forma y con los límites establecidos en el artículo 44 de dicha ley, y en el artículo 69.2 de esta Ley. La base conjunta de estas deducciones tendrá como límite el rendimiento neto de las actividades económicas, por el método de estimación objetiva, computado para la determinación de la base imponible.

b) Los restantes incentivos a que se refiere este apartado 2 sólo les serán de aplicación cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado régimen”.

De acuerdo con el precepto transcrito, el régimen de determinación de los rendimientos de actividades económicas será clave para la aplicación de las deducciones por inversiones medioambientales en el ámbito de las personas físicas. De esta forma, siguiendo, la consulta de la Dirección General de Tributos, de 4 de octubre de 2002 (DGT 1495-02):

- Las personas físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa (ya sea normal o simplificada), tendrán derecho, con carácter general, a las deducciones establecidas en el Impuesto sobre Sociedades, salvo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, por lo que les resultará de aplicación las deducciones por

inversiones medioambientales destinadas a la protección del medio ambiente, siempre que cumplan todos los requisitos exigidos en la misma.

- Sin embargo, en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas en régimen de estimación objetiva, en la medida en que no está prevista reglamentariamente la aplicación de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente (tan sólo se contempla la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación), no tendrá derecho a su aplicación.

La deducción se aplicará con los mismos requisitos y límites que para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tal y como se comentará en los siguientes capítulos, con la peculiaridad de que el límite del 35% sobre la cuota íntegra se aplicará sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Los contribuyentes que no ejerzan actividades económicas pueden aplicar otro tipo de incentivos ambientales, previstos tanto en la normativa estatal¹⁰³¹ como

¹⁰³¹ La disposición adicional vigésimo novena de la Ley 35/2006, introducida, con efectos desde el 14 de abril de 2010, por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, contempla una deducción de carácter temporal por las obras que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, así como por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación realizadas durante dicho período que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda habitual del contribuyente.

Conforme al artículo 58.2 del referido Real Decreto 2066/2008, se considerarán actuaciones para la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente en los edificios y viviendas y la utilización de energías renovables, las siguientes:

autonómica¹⁰³², pudiendo destacarse tres categorías de incentivos: donaciones con finalidad ecológica, gastos de conservación y mejora en áreas de suelo

a) Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 por ciento de la contribución mínima exigible para edificios nuevos, según lo establecido en la sección HE-4 “Contribución solar mínima de agua caliente sanitaria” del DB-HE del Código Técnico de la Edificación.

b) Mejora de la envolvente térmica del edificio para reducir su demanda energética, mediante actuaciones como el incremento del aislamiento térmico, la sustitución de carpinterías y acristalamientos de los huecos, u otras, siempre que se demuestre su eficacia energética, considerando factores como la severidad climática y las orientaciones.

c) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.

d) Mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua y, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

e) Cuantas otras sirvan para cumplir los parámetros establecidos en los Documentos Básicos del Código Técnico de la Edificación DB-HE de ahorro de energía, DB-HS Salubridad, y DB-HS, protección contra el ruido.

Posteriormente, el Real Decreto-ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas, flexibilizó los requisitos, tal y como se resume en el siguiente cuadro:

	Obras realizadas entre el 14/04/10 y 06/05/11	Obras realizadas entre el 07/05/11 y 31/12/12
Tipo de vivienda	Sólo si vivienda habitual	Cualquiera, salvo afectas a actividades económicas
BI máxima del contribuyente	53.007,20 € anuales	71.007,20 € anuales
Base de la deducción	4.000 € para contribuyentes con BI ≤ 33.007,20 € anuales Reducción progresiva si BI > 33.007,20 € anuales Máximo 12.000 € por vivienda	6.750 euros para contribuyentes con BI ≤ 53.007,20 € anuales Reducción progresiva si BI > 53.007,20 € anuales Máximo 20.000 € por vivienda
Tipo de la deducción	10%	20%

¹⁰³² Así, por ejemplo:

- En Asturias, una deducción del 30% de las cantidades invertidas durante el ejercicio por el propietario de montes ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma para la obtención de certificación de la gestión forestal sostenible otorgada por la Entidad Solicitante de la Certificación Forestal Regional del Principado de Asturias o entidad equivalente.
- En las Islas Baleares, una deducción del 50% de los gastos de conservación y mejora realizados por los titulares de fincas o terrenos incluidos dentro de áreas de suelo rústico protegido, de un área de interés agrario o de un espacio de relevancia ambiental, siempre que ello no suponga la minoración

del gravamen de alguna o algunas categorías de rentas porque dichos terrenos generen rendimientos o incrementos de patrimonio sujetos durante el ejercicio de aplicación de la deducción. La deducción tendrá como límite la mayor de dos cantidades: el importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre los Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica o 12 euros por hectárea de extensión de la finca. No obstante, en el caso de fincas ubicadas en espacios de relevancia ambiental, el límite será el siguiente: el triple de la cantidad satisfecha en concepto de IBI o 25 euros por hectárea de extensión de finca.

- En Canarias, una deducción del 10% de las cantidades por obras de rehabilitación energética de viviendas propiedad del contribuyente, entendiéndose por tales las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.
- En Castilla y León, una deducción del 15% por las cantidades destinadas por los titulares de bienes naturales ubicados en Espacios Naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 sitios en el territorio de Castilla y León, siempre que estas actuaciones hayan sido autorizadas e informadas favorablemente por el órgano competente de la Comunidad Autónoma.
- También en Castilla y León, una deducción del 10% de las inversiones, con una base máxima de 10.000 euros, que a continuación se relacionan y que se realicen en la rehabilitación de viviendas situadas en la Comunidad de Castilla y León que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente:
 - a) Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 por 100 de la contribución mínima exigible por la normativa técnica de edificación aplicable.
 - b) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.
 - c) La mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.
- En Extremadura, una deducción del 10% sobre las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la reactivación económica y del empleo hasta el 31 de diciembre de 2012 por las obras realizadas para la mejora de la eficiencia energética, la higiene, la salud y la protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012.
- En la Región de Murcia se contempla una deducción del 10% de las inversiones realizadas en ejecución de proyectos de instalación de recursos energéticos procedentes de determinadas fuentes de energía renovables (solar térmica y fotovoltaica y eólica), con el límite máximo de 1.000 euros anuales, siempre que las inversiones se realicen en viviendas que constituyan o vayan a constituir la residencia habitual del contribuyente o que se destinen al arrendamiento (y este último no tenga la consideración de actividad económica) y se obtenga el previo reconocimiento de la Administración Regional.
- Asimismo en la Región de Murcia, una deducción del 20% de las inversiones realizadas en dispositivos domésticos de ahorro de agua, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 6/2006, de 21 de julio, sobre incremento de las medidas de ahorro y conservación en el consumo de agua en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, con un importe máximo de deducción de 60 euros anuales, siempre que la inversión se realice en viviendas que constituyan la vivienda

rústico protegido y espacios naturales e inversiones para el aprovechamiento de energías renovables en la vivienda habitual¹⁰³³.

5.1.4 Entidades en régimen de atribución de rentas

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.3 de la LIRPF, no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹⁰³⁴, ni estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades (artículo 87.3 de la LIRPF). En estos casos, las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección II del Título X de dicha Ley.

La referida Sección II del Título regula el régimen de atribución de rentas¹⁰³⁵, cuyas principales reglas son las siguientes:

habitual del contribuyente y exista un reconocimiento previo de la Administración regional sobre la procedencia de la aplicación de la deducción.

- En la Comunidad Valenciana se prevé una deducción del 5% de las cantidades invertidas en la adquisición de instalaciones o equipos destinados a alguna de las finalidades que a continuación se indican, siempre que las mismas no constituyan el ejercicio de una actividad económica:
 - a) Aprovechamiento de la energía solar o eólica para su transformación en calor o electricidad.
 - b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
 - c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
 - d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel).

¹⁰³³ Véase Portillo Navarro, María José, “Incentivos ambientales en el IRPF: un análisis por comunidades autónomas”, Quincena Fisca, nº 19/2006.

¹⁰³⁴ “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

¹⁰³⁵ Conforme al artículo 87 de LIRPF, este régimen será de aplicación en particular a las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en

- Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la referida Sección II (artículo 86 de la LIRPF).
- Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos (artículo 88 de la LIRPF).
- Las rentas se determinarán con arreglo a las normas del IRPF, salvo en el caso que todos los miembros de la entidad sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR con establecimiento permanente (en cuyo caso serán de aplicación las normas del impuesto sobre Sociedades) o de que participen contribuyentes del IRNR (a los que la renta se les atribuirá conforma a lo previsto en el capítulo IV del texto refundido de la Ley del IRNR).

Como ha señalado la Dirección General de Tributos, lo anterior supone que si una entidad en régimen de atribución de rentas, participada por personas físicas, desarrolla una actividad económica, los rendimientos obtenidos por ésta se imputarán a los miembros que la integran como rendimientos de esa misma naturaleza. El derecho a la deducción que se hubiera podido generar por las inversiones realizadas por la comunidad de bienes sería asimismo imputada a los comuneros, puesto que el derecho a la deducción se genera por cada comunero y no por la comunidad de bienes, que no es contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (DGT V0787-10, de 22 de abril de 2010, y V3041-13, de 11 de octubre de 2013). La conclusión que extrae la Dirección General de Tributos es que, en el caso de transmisión de la participación en la comunidad, si

atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas. Sin embargo, no será de aplicación a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

la persona que transmitió su participación en el negocio no pudo aplicar la citada deducción hasta el momento de dicha transmisión por insuficiencia de cuota, el adquirente, contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al que se imputarán los rendimientos que obtenga la comunidad de bienes, no podrá beneficiarse del remanente de la citada deducción que estuviese pendiente de aplicar por el anterior comunero (DGT V0787-10, de 22 de abril de 2010).

5.2 Inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material

5.2.1 Inversiones y gastos ambientales

Como hemos señalado, la normativa del Impuesto sobre Sociedades únicamente permite aplicar la deducción regulada en su artículo 39.1 del TRLIS a las “inversiones”. Por ello, con carácter previo, será preciso definir el concepto “inmovilizado” (o “inversión” o “activo”), dado que únicamente pueden disfrutar de este incentivo fiscal las “inversiones”, pero no los “gastos”¹⁰³⁶.

Sin embargo, la normativa fiscal no define estos conceptos¹⁰³⁷, por lo que, como consecuencia de la remisión general que realiza el artículo 10.3 del TRLIS a la normativa contable¹⁰³⁸, cabría acudir a esta para delimitar estos conceptos.

El PGC define los “activos” como los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de

¹⁰³⁶ En el mismo sentido, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 10.

¹⁰³⁷ Sin embargo, cabía encontrar una definición en el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, al definir los “gastos amortizables” como “aquellos gastos diferidos o de distribución plurianual, bien por exceder su utilidad del ejercicio económico en que se contrate”. A partir de esta definición, Pont Mestre define el activo o inversión como aquellos bienes “cuyo desgaste se produce con el transcurso del tiempo, siempre superior a un ejercicio económico”, frente al “gasto”, que se refiere a “bienes adquiridos cuya utilidad se extingue en un solo ejercicio económico”, los cuales no son objeto de amortización por cuanto la totalidad del gasto realizado se considera deducible, Pont Mestre, Magín, “Delimitación de los conceptos...”, *op. cit.*, pág. 162.

¹⁰³⁸ Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (1)*, ..., *op. cit.*, pág. 163. Si bien esta referencia se realiza en relación con las amortizaciones, como corrección al resultado contable, entendemos que la misma es igualmente de aplicación para definir los conceptos referentes a los restantes elementos del tributo.

los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro¹⁰³⁹. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad¹⁰⁴⁰.

Por su parte, los gastos se corresponden con consumos de bienes y servicios realizados para la generación de ingresos en la actividad de la empresa. En el caso de bienes, el agotamiento se produce en el propio ejercicio, lo que justifica que no se contabilice como un activo¹⁰⁴¹. Así, el PGC define los gastos como decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una

¹⁰³⁹ “Por ejemplo, mediante su utilización aislada o en combinación con otros activos para producir bienes o prestar servicios, así como mediante su intercambio con otros activos, siendo utilizado para satisfacer un pasivo o distribuyéndose a los propietarios”, Calvo Vérguez, Juan, *La reforma contable y su proyección en el Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, pág. 28.

¹⁰⁴⁰ La DGT (consulta V2482-10, de 18 de noviembre de 2010), con base en el criterio expresado por el ICAC en la consulta nº 2 del BOICAC 76/2008 en relación al tratamiento contable de los costes en que incurre un contratista previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, ha considerado que se pueden activar los estudios hidrogeológicos y sondeos que exigió la autoridad medioambiental para tramitar la licencia de actividad de explotación de vertederos, en la medida en que estén relacionados con un proyecto en concreto, si se cumplen las condiciones señaladas en la referida consulta del ICAC:

- Sólo podrán calificarse como activo los gastos de naturaleza técnica directamente relacionados con el contrato y de naturaleza incremental. Esto es, los gastos que se hayan incurrido con ocasión del contrato y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa, por ejemplo, los asociados con el departamento de estudios que la empresa tuviera en funcionamiento para acudir a las licitaciones que en todo caso motivarán el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el periodo en que se incurran.

- Para que los desembolsos realizados puedan calificarse como activo deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.

- Adicionalmente, debe ser probable que el contrato llegue a obtenerse.

¹⁰⁴¹ Pallero González, Fernando, “Amortizaciones”, *op. cit.*, pág. 105.

disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad.

La AECA ha puesto el acento en la capacidad de producir beneficios futuros para distinguir entre activos y gastos. Según indica, “la característica principal de los primeros es su capacidad de generar beneficios futuros, de manera que, como lógica consecuencia, aquellos importes no susceptibles de producir esos beneficios en ejercicios venideros han de considerarse como gastos, imputándolos al ejercicio en el que se producen”¹⁰⁴².

Por tanto, la distinción fundamental entre los conceptos de “activo” y “gasto” subyace en la capacidad de los primeros de generar beneficios futuros, de manera que aquellos importes no susceptibles de producir esos beneficios en ejercicios venideros han de considerarse como gastos. De esta forma, la existencia de un activo quedará justificada si la posesión de dicho activo supone un potencial para contribuir, directa o indirectamente, por sí solo o en unión con otros elementos, a los flujos de tesorería y de otros equivalentes líquidos de la entidad. Este potencial puede derivarse de las actividades de explotación de la entidad económica, de su convertibilidad en tesorería u otras partidas líquidas equivalentes, o de su capacidad para reducir pasivos en el futuro. En este sentido, y distinguiendo las inversiones de los gastos de conservación y reparación, puede citarse la consulta de la Dirección General de Tributos de 28 de octubre de 2011 (DGT V2584-11), la cual se pronuncia en los siguientes términos:

“A estos efectos, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define los elementos de inmovilizado como aquellos destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. En concreto, en su norma de valoración 3ª, respecto de las construcciones, indica que formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción las instalaciones y elementos que tengan carácter de

¹⁰⁴² AECA, *Gastos*, *op. cit.*, pág. 22.

permanencia, debiendo figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

Asimismo, la normativa contable considera como gastos del ejercicio en que se producen los derivados de reparaciones o conservación del inmovilizado, que tienen por objeto volver a poner el activo en condiciones de funcionamiento, o conservar el mismo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

Por el contrario, la norma contable diferencia otro tipo de operaciones sobre el inmovilizado que implican incorporar mayor valor al activo, de manera que se produzca un aumento de su capacidad, productividad, o un alargamiento de su vida útil.

En este sentido, puede considerarse que los árboles frutales y el riego por goteo, tienen la consideración de inmovilizado, pues se trata de elementos destinados a servir de forma duradera en la actividad explotación turística llevada a cabo por la entidad consultante.

Por su parte, en cuanto al arreglo del estanque, la conservación tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva, mientras que la reparación es el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado, de manera que ambos no suponen un aumento de la capacidad productiva del elemento, en cuyo caso los costes en los que incurriría la consultante por el arreglo del estanque, serían gastos del ejercicio y, por tanto, deducibles a efectos de la determinación de la base imponible”.

En España, el concepto de activo medioambiental viene definido en la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002 relativa a las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales¹⁰⁴³. Esta Resolución desarrolla las obligaciones contables en

¹⁰⁴³ Como señala la Exposición de Motivos del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, se mantienen en vigor las resoluciones aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sin perjuicio de la necesidad de proceder a su revisión en un breve espacio de tiempo, y siempre y cuando no se opongan a lo dispuesto en la segunda parte del PGC (Normas de Registro y Valoración).

Cosín Ochaíta también considera que la Resolución sigue vigente tras la aprobación del nuevo PGC dado que en el año 2002 se dictó, conforme a la Recomendación de la Unión Europea, dentro del “marco del proceso de acercamiento de la normativa europea en materia contable a los pronunciamientos enumerados del IASB”, tal como manifiesta la propia Exposición de motivos de la referida Resolución, Cosín Ochaíta, Rafael, *La nueva Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 320.

relación con las actuaciones empresariales con incidencia ambiental, tomando como referente la Recomendación de 30 de mayo de 2001 de la Comisión Europea relativa al reconocimiento, medición y publicación de cuestiones medioambientales en las cuentas e informes anuales de las empresas, en la que, en esencia, se recomendaba a los Estados miembros que adoptaran las medidas para que las empresas difundieran las cuestiones medioambientales.

Conforme a la referida Resolución del ICAC, tienen la consideración de activos de naturaleza medioambiental aquellos elementos patrimoniales¹⁰⁴⁴ utilizados de forma duradera en su actividad cuya finalidad principal sea:

- La minimización del impacto medioambiental.
- La protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la empresa.

El registro de los activos, la determinación del precio de adquisición o coste de producción y los criterios de amortización y correcciones valorativas a efectuar se registrarán teniendo en cuenta las normas de valoración generales para el inmovilizado, recogidas fundamentalmente en el PGC, la Resolución de 30 de

¹⁰⁴⁴ Este tipo de activo ambiental, sobre el que se tiene el control legal, se distinguiría de aquellos de carácter libre sobre los que no se ostenta propiedad jurídica, sino el control económico. Este tipo de activos medioambientales, siguiendo a Senés García y Rodríguez Bolívar, se caracterizarían de la siguiente forma:

“Ser un bien creado por la propia naturaleza (aire, bosques naturales, playas vírgenes, etc.) y posiblemente mantenido por la intervención del hombre (reforestación, etc.) pero no creado en su totalidad por éste (excluimos así cualquier forma de manifestación artístico-cultural).

No ser objeto de propiedad jurídica alguna, ni de carácter privado ni público (ejemplo, aire puro, bosques naturales, etc.). No obstante, las administraciones públicas pueden ostentar el compromiso de su protección y conservación como un servicio más de los que prestan a la comunidad.

No ser objeto, como tal activo, de negociación en el mercado, lo cual no excluye la posibilidad de negociación de los derechos de su utilización, en determinadas condiciones y por tiempo limitado (ejemplo, cesión de cuotas de contaminación, etc.).

Tener una duración indefinida”.

Senés García, Belén y Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, “Activos naturales y costes ambientales”, Partida Doble, nº 155, mayo de 2004, pág. 39.

julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material¹⁰⁴⁵, y la Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre determinación del coste de producción.

A juicio de Cosín Ochaíta, “la existencia de este tipo de activos amplía el concepto de los mismos, al incluir no sólo los elementos patrimoniales necesarios para desarrollar la actividad de la entidad, sino además para prevenir, reducir o eliminar la contaminación presente o futura, como unos activos utilizados en el compromiso de la entidad de mantenimiento y mejora del medio ambiente”. En consecuencia, continúa este autor, “los conceptos tradicionales económicos de amortización, provisiones, deterioros, etc., se sobrepasan por la inclusión de los activos medioambientales, cuya permanencia en la empresa no se establece en términos de contribución a la producción y, por tanto, a los beneficios empresariales, sino en la minimización del riesgo de contaminación ambiental”¹⁰⁴⁶. Y en esta minimización de riesgos ambientales podemos ver una correlación en la inversión en activos ambientales y la reducción de pasivos derivadas de futuras responsabilidades medioambientales¹⁰⁴⁷.

Sin embargo, de la Recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001, se desprende un concepto más amplio del activo ambiental, a la vista de los requisitos que han de concurrir para la capitalización de los gastos medioambientales:

¹⁰⁴⁵ Esta resolución ha sido sustituida por la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

¹⁰⁴⁶ Cosín Ochaíta, Rafael, *La nueva Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., págs. 321-322.

¹⁰⁴⁷ Así, definiendo los activos como gastos capitalizables, Senés García y Rodríguez Bolívar apuntan que “cuando la empresa incurre en este tipo de gastos está evitando que aparezcan pasivos derivados de futuras responsabilidades medioambientales que podrían tener bien origen legal, bien contractual, o incluso tácito”, Senés García, Belén y Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, *Contabilidad Medioambiental: análisis...*, op. cit., pág. 158.

- Que se hayan llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos.
- Que aporten beneficios económicos para el futuro.
- Que vayan a ser empleados de forma permanente en las actividades de la empresa.
- Y que, además, cumplan uno de los criterios siguientes: (i) los costes estén relacionados con los beneficios previstos que se espera afluayan a la empresa y prolonguen la vida, aumenten la capacidad o mejoren la seguridad o eficiencia de otros activos propiedad de la misma, o (ii) los costes reduzcan o impidan la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa.

A modo de ejemplo, la Recomendación considera que se deberán registrar como activos medioambientales elementos tales como instalaciones técnicas para el control o prevención de la contaminación, con el objeto de cumplir las normas o reglamentos medioambientales.

A la vista de la definición realizada por la Resolución del ICAC, Cuesta Fernández, Larrinaga González y Moneva Abadía han considerado que dicha configuración “denota una visión más patrimonialista que económica de los activos medioambientales, lo que indirectamente excluye de tal consideración cualquier gasto medioambiental que no pueda sustanciarse en un elemento susceptible de incorporación al patrimonio de la entidad contable”, frente a la visión más económica que se desprende de la Recomendación comunitaria. La consecuencia del enfoque seguido por la normativa española es que, a su juicio, el concepto de activo es extremadamente restrictivo¹⁰⁴⁸.

¹⁰⁴⁸ Fernández Cuesta, Carmen, Larrinaga González, Carlos y Moneva Abadía, José Mariano, “Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información...”, *op. cit.*, pág. 5.

A ello ha de añadirse las dificultades que incorpora el hecho de que la calificación como medioambiental del activo exija que su finalidad principal sea la minimización del impacto ambiental y la protección y mejora del medio ambiente, lo cual, a juicio de Déniz Mayor, “puede entrar en conflicto con aquellos casos en los que la empresa satisface un sobreprecio por la adquisición de activos que presentan como característica frente a opciones más baratas, el incorporar de forma indiferenciada una mejora que implica un menor daño al medio ambiente (por ejemplo, un consumo de energía más eficiente o una menor emisión de gases contaminantes). Como se observa, existe una clara preferencia de la Resolución por las denominadas soluciones “fin de tubería” (léase chimeneas, depuradoras, etc.), al ser más fácil medir y por tanto contabilizar, los costes ambientales incurridos que cuando se postulan soluciones integradas cuyas medidas anticontaminantes quedan ocultas o implícitas en el proceso”¹⁰⁴⁹.

Por otra parte, los activos intangibles de naturaleza ambiental no se encuentran expresamente contemplados en la Resolución del ICAC¹⁰⁵⁰. A juicio de Déniz Mayor, dicha ausencia refleja un olvido frente a la Resolución comunitaria, según la cual puede haber derechos o elementos de naturaleza similar adquiridos en relación con el impacto de las operaciones de la empresa sobre el medio ambiente (por ejemplo, patentes, licencias, permisos de contaminación y derechos de emisiones), los cuales habrán de capitalizarse y amortizarse sistemáticamente a lo largo de su vida útil prevista si se han adquirido a título

¹⁰⁴⁹ Déniz Mayor, José Juan, “La regulación de la información contable medioambiental en España...”, *op. cit.*, pág. 179.

¹⁰⁵⁰ Si bien podría entenderse implícito en la remisión a los “elementos patrimoniales”, los cuales podemos dividir en materiales e inmateriales o intangibles. A este respecto, el NPGC define los intangibles como “activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados”. A esta categoría a la que precisamente responden los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, de acuerdo con lo previsto en la Resolución del ICAC de 8 de febrero de 2006.

oneroso, y, además, se ajustan a los criterios para ser reconocidos como activo¹⁰⁵¹.

Por su parte, según la Resolución del ICAC, tienen la consideración de gasto de explotación de naturaleza medioambiental todos aquellos relacionados con la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales de la entidad, destacándose la prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación o restauración, la gestión medioambiental y la auditoría medioambiental. Este tipo de gastos se incluirán en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente en función de su naturaleza, salvo que su importe fuese significativo, en cuyo caso, se creará una partida específica con la denominación “Gasto medioambiental” dentro de la agrupación “Otros gastos de explotación”. Asimismo, si en una determinada operación se incurre en gastos que, en parte, pudieran tener naturaleza medioambiental, deberá reconocerse separadamente su importe, siempre que sean significativos.

A modo de ejemplo, la Resolución considera que se deberán registrar como gastos medioambientales los costes que no generen beneficios económicos en el futuro, situación que se produce cuando los gastos medioambientales se refieren a actividades pasadas o actuales y a la restauración del medio ambiente a su estado previo a la contaminación (por ejemplo, tratamiento de residuos, costes de saneamiento relativos a actividades actuales de explotación, saneamiento de los daños ocasionados en períodos anteriores, costes de gestión medioambiental o auditorías medioambientales)¹⁰⁵². Por el contrario, tienen la consideración de

¹⁰⁵¹ Déniz Mayor, José Juan, “La regulación de la información contable medioambiental en España...”, *op. cit.*, pág. 179.

¹⁰⁵² Esta previsión se ha considerado criticable por Fernández Cuesta, Larrinaga González y Moneva Abadía, puesto que supondría la calificación como gastos de explotación de los gastos incurridos para la reparación de los daños producidos por la contaminación ocasionada en el pasado, Fernández Cuesta, Carmen, Larrinaga González, Carlos y Moneva Abadía, José Mariano, “Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información...”, *op. cit.*, pág. 4.

“gastos extraordinarios” de naturaleza medioambiental aquellos acaecidos fuera de la actividad ordinaria de la empresa y se espere que no se produzcan con frecuencia¹⁰⁵³. Dentro de este tipo de gastos se incluyen entre otros las multas o sanciones y las compensaciones a terceros por perjuicios medioambientales¹⁰⁵⁴. No tienen la consideración de gastos extraordinarios los originados en el pasado que exijan actuaciones presentes o futuras.

En definitiva, como venimos señalando, los gastos, en contraposición con las inversiones, no pueden acogerse a la deducción¹⁰⁵⁵, si bien, como veremos al analizar la base de deducción, determinados gastos en los que se incurra con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del activo podrán acogerse a la deducción al considerarse, desde el punto de vista contable, que han de registrarse como mayor valor de dicho activo¹⁰⁵⁶.

Algunos gastos de naturaleza ambiental (por ejemplo, la investigación de tecnologías “limpias”) sí podrían ser objeto de otras deducciones, como la prevista en el artículo 35 del TRLIS para las actividades de investigación,

¹⁰⁵³ La AECA definía los gastos extraordinarios como “los no habituales ni recurrentes”, AECA, *Gastos, op. cit.*, pág. 19. En el PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, desaparece el concepto de “gasto extraordinario”, los cuales pasan a integrarse entre los resultados de explotación.

¹⁰⁵⁴ Según Cosín Ochaíta, “constituyen un pasivo contingente y responden más a un registro de provisiones para responsabilidades”, Cosín Ochaíta, Rafael, *La nueva Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades, op. cit.*, pág. 321.

¹⁰⁵⁵ Definiendo los activos como gastos capitalizables, Senés García y Rodríguez Bolívar apuntan que “cuando la empresa incurre en este tipo de gastos está evitando que aparezcan pasivos derivados de futuras responsabilidades medioambientales que podrían tener bien origen legal, bien contractual, o incluso tácito”, Senés García, Belén y Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, *Contabilidad Medioambiental: análisis...*, *op. cit.*, pág. 158.

¹⁰⁵⁶ Si bien referente a la contabilización de las existencias, puede ser ilustrativa la consulta de la DGT de 12 de julio de 2012 (V1515-12), formulada por una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de productos químicos, conforme a la cual los costes incurridos por la entidad consultante, con el fin de dar cumplimiento a la normativa europea sobre sustancias químicas y su uso y seguridad (realización de ensayos, tasas de la Agencia Europea de Sustancias y Preparados químicos y elaboración de expedientes e informes de seguridad), son directamente imputables a los productos químicos fabricados, incrementando el coste de producción de dichos productos, por lo que no tendrán la consideración de gasto del ejercicio en el que se devenguen.

desarrollo e innovación tecnológica¹⁰⁵⁷. En esta línea, Dopazo Fraguío resalta la “necesidad de apoyar la Investigación y el Desarrollo en la industria por parte de las políticas públicas (política fiscal). Impulsando programas eficaces de I+D, orientados específicamente hacia el desarrollo de tecnologías industriales y empresariales medioambientales favorables”¹⁰⁵⁸.

En todo caso, obsérvese que los gastos por I+D+i no podrán acogerse a la deducción ambiental ni siquiera en el caso de que, conforme a las normas contables, puedan activarse por cumplirse los requisitos de (i) estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo y (ii) tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate, dado que estos gastos activados se encuadran en el inmovilizado intangible y no en el inmovilizado material, tal y como veremos a continuación.

Tampoco podrán acogerse a la deducción por inversiones medioambientales los gastos en que se incurra para la obtención de certificados de calidad ambiental, si bien, tal y como recuerda la consulta de la Dirección General de Tributos 1138-01, de 8 de junio de 2001, “si en el ámbito de la gestión medioambiental de una empresa se incurre en gastos relacionados con la obtención de nuevos procesos, sistemas de producción o productos o con una mejora tecnológica sustancial en los existentes en la misma, dichos gastos podrán acogerse a la correspondiente deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica contemplada en el artículo 33 de la LIS”¹⁰⁵⁹. Pero debe

¹⁰⁵⁷ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 11.

¹⁰⁵⁸ Dopazo Fraguío, Pilar, “Estímulos fiscales a la inversión en el impuesto de sociedades en España: Inversiones en I+D y la protección del medio ambiente”, en Yábar Sterling, Ana (Coord.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, 1998, pág. 392.

¹⁰⁵⁹ De hecho, el Plan de Fomento de las Energías Renovables considera que el área de las energías renovables es especialmente susceptible de beneficiarse de los incentivos fiscales dirigidos a fomentar las actividades de investigación científica e innovación tecnológica. Instituto para la Diversificación y

advertirse que el hecho de que un sistema no produzca daño al medio ambiente no significa necesariamente que se trate de una novedad científica o tecnológica significativa (véase DGT V0051-01, de 19 de junio de 2001)

Para evitar esta limitación, Mata Rodríguez ha propuesto una nueva redacción del precepto de forma que el objeto de la deducción pueda extenderse a los gastos en medidas para la prevención de la contaminación, estudios de impacto ambiental, campañas publicitarias para la concienciación pública, revisiones técnicas de instalaciones y vehículos industriales, y procedimientos de calidad y otros análogos, justificándolo en la demanda social de conservacionismo del medio ambiente y de alcanzar el equilibrio entre los intereses económicos y ambientales¹⁰⁶⁰. En este mismo sentido, hemos de recordar que, como recogimos al analizar la RIC, se ha criticado la exclusión de los gastos ambientales como alternativa para la materialización de los compromisos de inversión, considerando que, en determinadas circunstancias, este tipo actuaciones pueden ser tanto o más eficaces que las inversiones, poniéndose como ejemplo los gastos en investigación y desarrollo, formación y educación¹⁰⁶¹.

En esta línea, cabe reseñar, como hacen Herrera Molina y Serrano Antón, que la normativa foral permite deducir no sólo las inversiones en activos fijos, sino también determinados gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados¹⁰⁶², alcanzándose de esta forma un mayor nivel de protección ambiental.

Ahorro Energético (Ministerio de Industria y Energía), Plan de Fomento de las Energías Renovables, diciembre de 1999, pág. 236.

¹⁰⁶⁰ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 46.

¹⁰⁶¹ Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, “La protección fiscal del medio ambiente...”, *op. cit.*, págs. 496-497.

¹⁰⁶² Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones medioambientales”, *op. cit.*, pág. 10. Para definir el suelo contaminado, Fernández Orte acude tanto a la normativa ambiental autonómica como al artículo 3 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, el cual define el suelo contaminado como “aquel cuyas características han sido alteradas negativamente por la presencia de componentes químicos de carácter peligroso

En el ámbito parlamentario, y en el marco de la tramitación del Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se propuso la inclusión de una nueva deducción por la realización de gastos corrientes relacionados con la movilidad sostenible al trabajo, que ascendería al 50% de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de dichos gastos e imputables como ingreso en el período impositivo, entendiéndose por gastos relacionados con la movilidad sostenible al trabajo los siguientes: (i) los servicios de autobús de empresa, (ii) la adquisición de bicicletas para los empleados, (iii) las compensaciones a los trabajadores por uso de coche compartido o bicicleta, (iv) la adquisición de abonos de transporte público para los trabajadores para acceder al puesto de trabajo¹⁰⁶³. Si bien la enmienda no prosperó, constituye un ejemplo de cómo se puede incentivar la realización de determinados gastos con incidencia ambiental positiva.

5.2.2 Inversiones en elementos del inmovilizado material

Una vez delimitada la distinción en “inversión” y “gasto”, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades limita expresamente el derecho a la deducción a las inversiones realizadas en bienes del inmovilizado material, quedando por tanto excluidos, además de los gastos incurridos para la protección del medio ambiente¹⁰⁶⁴, otros elementos del inmovilizado¹⁰⁶⁵ (el inmaterial o intangible¹⁰⁶⁶

procedentes de la actividad humana, en concentración tal que comporte un riesgo inaceptable para la salud humana o el medio ambiente, de acuerdo con los criterios y estándares que se deterimen por el Gobierno y así se haya declarado mediante resolución expresa”, Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en los territorios forales históricos tras la nueva normativa foral”, *Forum Fiscal*, nº 195, 2014, pág. 27.

¹⁰⁶³ Enmienda nº 31 en el Congreso del Grupo Parlamentario IU, ICV-EUIA, CHA: La Izquierda Plural al Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), nº 25-2, de 6 de noviembre de 2012.

¹⁰⁶⁴ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 11.

¹⁰⁶⁵ En relación con la antigua deducción por “activos fijos nuevos”, regulada en el artículo 26 de la Ley 61/1978, Eirea Vilarnovo recordó que el criterio de la DGT era considerar que dicha deducción se orientaba fundamentalmente hacia una inversión afecta exclusivamente a la actividad productiva, lo cual podía deducirse del hecho de que se mencionara expresamente los bienes de “activo fijo” en lugar de elementos o bienes del “inmovilizado”, Eirea Vilarnovo, Francisco, J., “La deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades. La Orden de 17 de junio de 1981”, VV.AA., *Estudios del Impuesto sobre*

y el financiero¹⁰⁶⁷) y las inversiones en el activo circulante¹⁰⁶⁸ (que incluye las existencias¹⁰⁶⁹), dado que pese a ser “activos materiales”¹⁰⁷⁰, expresión que utiliza la Ley, no se encuadran dentro del inmovilizado (activo fijo o no corriente)¹⁰⁷¹.

Sociedades, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983, pág. 425.

¹⁰⁶⁶ Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 12. Por su parte, Cosín Ochaíta advierte que el actual PGC no ha recogido la previsión de la NIC 38 de delimitar el inmovilizado material o inmaterial cuando ambos estén integrados en un mismo elemento patrimonial, lo cual puede ser necesario ante la cada vez mayor tendencia tecnológica de incorporar elementos de control electrónico mediante servomecanismos accionados por programas informáticos, por lo que sugiere que quizás pueda acudir a los criterios de la referida norma internacional como norma de interpretación. Como señala esta autor, la NIC 38 sigue el criterio pragmático de determinar la naturaleza de todo el elemento patrimonial en función de la evaluación de cuál es la parte más significativa, pudiendo dicha naturaleza tener importancia para determinar el método y porcentaje de amortización y, podemos nosotros añadir, determinar la posibilidad de aplicar la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente. Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, págs. 39-40; López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 11.

¹⁰⁶⁷ Así lo ha señalado la DGT, en relación con la deducción regulada en el artículo 39.3 del TRLIS, según la cual son las inversiones en bienes de activo material las que son aptas para aplicar la deducción y, en consecuencia, la inversión en el capital de sociedades filiales dedicadas a la producción de energía solar no será apta para aplicar la deducción por inversiones medioambientales por parte de la sociedad matriz, sin perjuicio de la posibilidad de que las sociedades filiales la apliquen sin cumplir los requisitos para ello (DGT V0114-09, de 20 de enero de 2009).

¹⁰⁶⁸ Conforme el artículo 35.1 del Código de Comercio, “l activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente. La adscripción de los elementos patrimoniales del activo se realizará en función de su afectación. El activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Los demás elementos del activo deben clasificarse como fijos o no corrientes”.

¹⁰⁶⁹ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 11; Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 12.

¹⁰⁷⁰ Las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales para la protección del medio ambiente definen el activo material, a efectos de calcular los costes elegibles, como “las inversiones en terrenos que sean estrictamente necesarias para cumplir los objetivos medioambientales, las inversiones en edificios, instalaciones y bienes de equipo destinadas a reducir o eliminar la contaminación y las molestias, y las inversiones para adaptar los métodos de producción con vistas a proteger el medio ambiente”.

¹⁰⁷¹ La calificación de un activo como inmovilizado o existencias (activo circulante) no siempre es una cuestión pacífica, entre otras razones, porque un mismo tipo de bien puede considerarse en una u otra categoría según las circunstancias, Pallero González, Fernando, “Amortizaciones”, *op. cit.*, pág. 105.

Del mismo modo, como hemos señalado, también quedarán excluidos los gastos de conservación y reparación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, pero no así lo que supongan una ampliación y mejora y, consecuentemente, un mayor valor del inmovilizado material¹⁰⁷². Así, por ejemplo, la consulta de 11 de abril de 2012 (DGT V0757-12), advierte, en el caso de una inversión en una planta de generación de energía eléctrica a partir de cogeneración utilizando como combustible biogás producido con residuos agroindustriales, realizada por una entidad dedicada a la ingeniería y puesta en marcha de proyectos de aprovechamiento de energías renovables, que, “dada la naturaleza de la actividad desarrollada por la consultante, no parece posible que la inversión a que se refiere el escrito de consulta pueda formar parte del activo material de la consultante”.

La norma fiscal actualmente vigente no define qué debe entenderse por inmovilizado material¹⁰⁷³, por lo que, dado que el Impuesto sobre Sociedades se

Así, por ejemplo, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 15 de noviembre de 1994 (JT 1994\1334), rechazó la calificación como inmovilizado de los envases de vidrio no retornables, atendiendo, entre otras razones, a sus características: producto fabricado en material frágil por definición, cuyo coste se incluye en el producto apto ya para su venta, cuyo adquirente no tiene, realmente, la obligación de devolverlo, puesto que lo ha pagado al recibirlo (o con arreglo a los usos mercantiles), lo que se corresponde, respecto del vendedor, con su desconocimiento de que se produzca o no la devolución, puesto que al haber recibido el precio del producto, en el que se incluye la fianza por el envase, no puede exigir su retorno. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha mantenido el criterio contrario en sus Sentencias de 10 de noviembre de 1999 y 23 de junio de 2001. Por otra parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 27 de junio de 1990, ha considerado como activo fijo las cajas de plástico usadas en la distribución.

¹⁰⁷² López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos destinados a la protección del medio ambiente y en vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera”, *Fiscal mes a mes*, nº 63, junio de 2001, pág. 34; García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 254, mayo de 2004. En el mismo sentido, García Luque afirma que “los gastos de adquisición y mejora quedan plenamente cubiertos por la deducción”, García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 83.

¹⁰⁷³ El legislador tuvo la opción, como ha hecho en otras ocasiones, de definir los distintos conceptos en las propias normas tributarias, puesto que el legislador tributario dispone de total autonomía para definir sus conceptos, sin perjuicio de que dicha autonomía no ha de hacer perder su sentido a aquellos términos que proceden de otras ramas del Derecho. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, ha señalado que “es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil (que sin embargo tampoco puede ignorar)...”, Gallego Peragón, José Manuel, “La discapacidad:

basa en criterios contables, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS, parece razonable acudir nuevamente a la definición que de este concepto se realiza en la normativa contable¹⁰⁷⁴. Para ello, con carácter previo debemos aclarar que, con ocasión de la reforma contable introducida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, el “inmovilizado” ha pasado a denominarse “activo fijo” o “no corriente”, en contraposición con el “activo corriente” o “activo circulante”.

La distinción entre uno y otro se realiza en el artículo 35.1 del Código de Comercio, conforme al cual el activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente. La adscripción de los elementos patrimoniales del activo se realizará en función de su afectación¹⁰⁷⁵:

- El activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo

jurídicamente un concepto encrucijada”, Quincena Fiscal Aranzadi núm. 3/2011, versión electrónica, pág. 10.

¹⁰⁷⁴ En este sentido se ha pronunciado la DGT en relación con el régimen de libertad de amortización: “como se ha indicado la naturaleza del activo debe corresponder a un elemento del inmovilizado material, de forma que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tienen carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común y, según establece el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, los elementos de inmovilizado material no incorporan aquellas mismas inversiones que están en curso” (DGT V2805-09, de 21 de diciembre de 2009). De forma similar, la DGT ha señalado que “con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tienen carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común. Dado que la norma fiscal no contiene una definición de “inmovilizado material” tendrán dicha consideración aquellos elementos que hayan sido contabilizados como tales con arreglo a lo dispuesto en las Normas de Registro y Valoración 2ª y 3ª contenidas en la Segunda Parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre” (DGT V0617-13, de 28 de febrero de 2013).

¹⁰⁷⁵ Para lo cual, como señalan Gutiérrez, Villaró y San José, deberá analizarse la intención, en el momento de la adquisición, de afectar el activo de forma duradera y la función que los bienes cumplen en la explotación económica. De esta forma, como señalan estos autores, “los bienes del inmovilizado constituyen medios de producción y requieren su permanencia en la empresa por cuanto están afectos a la actividad productiva, mientras que el destino de las existencias es salir de la empresa bien directamente, bien incorporadas a otros bienes que van a ser enajenados”, Gutiérrez, Gustavo, Villaró, Maribel y San José, Pedro, “Amortización del inmovilizado...”, *op. cit.*, pág. 328.

vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En este concepto se incluirían, siguiendo a López Gordo y Rodríguez Ariza, como activos circulantes de naturaleza medioambiental las existencias de materias primas o de productos ecológicos fabricados por la empresa, los subproductos y residuos objeto de reciclado, los derechos de cobro por ventas de productos ecológicos, los dividendos a cobrar derivados de participaciones en el capital de empresas comprometidas con el entorno o el valor de los permisos de contaminación negociables a corto plazo¹⁰⁷⁶.

- Los demás elementos del activo deben clasificarse como fijos o no corrientes. Conforme al desarrollo del PGC, esta categoría comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa¹⁰⁷⁷. En esta categoría se incluirían las adquisiciones por parte de las Administraciones Públicas de terrenos situados en espacios naturales protegidos para su conservación, las inversiones en infraestructuras y equipos adecuados a la legislación ambiental, los gastos de investigación y desarrollo activados en procesos productivos más respetuosos con el medio ambiente, las patentes y otros derechos asociados a los mismos, la financiación mediante la concesión de préstamos o las participaciones en el

¹⁰⁷⁶ López Gordo, María Gloria y Rodríguez Ariza, Lázaro, “Limitaciones de la contabilidad...”, *op. cit.*, pág. 46.

¹⁰⁷⁷ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 10. En consecuencia, como apunta García García, “será la actividad de la empresa y el destino de sus activos los que determinen su calificación como inmovilizado o existencias”, García García, Concepción, “Las amortizaciones”, *op. cit.*, pág. 144. Conforme a esta definición, la DGT ha incluido en el concepto de inmovilizado material el ganado destinado a la reproducción o a la producción de leche (DGT V0219-12, de 2 de febrero de 2012). En consecuencia, como apunta García García, “será la actividad de la empresa y el destino de sus activos los que determinen su calificación como inmovilizado o existencias”, García García, Concepción, “Las amortizaciones”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS Wolters Kluwer, Valencia, 2ª edición, 2008, pág. 144.

capital de empresas comprometidas con el entorno o las inversiones en fondos verdes¹⁰⁷⁸.

Por tanto, como hemos señalado, no todo elemento integrado en el inmovilizado, aun cuando pudiera calificarse como medioambiental, podrá acogerse a la deducción, sino que será preciso que se enmarque dentro de la categoría de inmovilizado material. El PGC recoge en su subgrupo 21 las inmovilizaciones materiales, definiéndolas como elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, salvo los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22 referentes a las inversiones inmobiliarias¹⁰⁷⁹.

El inmovilizado material¹⁰⁸⁰ se divide en las siguientes categorías:

- Terrenos y bienes naturales: Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras¹⁰⁸¹.
- Construcciones: Edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la empresa.
- Instalaciones técnicas: Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo

¹⁰⁷⁸ López Gordo, María Gloria y Rodríguez Ariza, Lázaro, “Limitaciones de la contabilidad...”, *op. cit.*, pág. 46.

¹⁰⁷⁹ Las inversiones inmobiliarias están compuestas por los activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para (i) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (ii) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

¹⁰⁸⁰ La AECA lo define como “bienes que se utilizan en la actividad permanente y productiva de la empresa; tienen, por lo general, una vida útil predeterminada, que trasciende la duración de un ejercicio económico, condicionada por el desgaste y la evolución tecnológica y que no están destinados a la venta”, AECA, *Inmovilizado Material*, Documento nº 2, Madrid, 7ª Edición, 1990, pág. 41.

¹⁰⁸¹ La inclusión en esta categoría es indiferente de la utilización que realice la empresa de los terrenos y de su calificación urbanística conforme a la normativa reguladora del suelo, Cosin Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 33.

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.

- Maquinaria: Conjunto de máquinas mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos, así como todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc., sin salir al exterior.
- Utillaje: Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas¹⁰⁸².
- Otras instalaciones: Conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintas de las instalaciones técnicas; incluirá, asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.
- Mobiliario: Mobiliario, material y equipos de oficina.
- Equipos para procesos de información: Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.
- Elementos de transporte: Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías, excepto los que se deban registrar como maquinaria.

¹⁰⁸² “El nuevo PGC sigue el criterio del anterior plan distinguiendo, los moldes y plantillas utilizadas en la fabricación en serie con carácter permanente (forman parte del inmovilizado material), de los utilizados en fabricación aislada o por encargo, que no deben ser inventariables, salvo, y esta es la novedad, que tengan un valor neto realizable”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 35.

- Otro inmovilizado material: Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las anteriores definiciones. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado¹⁰⁸³ y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año¹⁰⁸⁴.

Por tanto, pese a que el artículo 39 del TRLIS hace referencia a inversiones realizadas en bienes del activo material, el desarrollo reglamentario no permite aplicar la deducción sobre todos aquellos bienes que no se clasifiquen como activo “fijo” material, es decir, inmovilizado material¹⁰⁸⁵.

Esto nos puede llevar a preguntarnos si quedan excluidas del ámbito de la deducción las actuaciones desarrolladas sobre las inversiones inmobiliarias, categoría contable recogida en el PGC de 2007 y que se definen como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para (i) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (ii) su venta en el curso ordinario de las operaciones. Si bien, desde un punto de vista gramatical, este tipo de

¹⁰⁸³ “Los envases son existencia cuando el período que media entre su producción y adquisición y su baja en cuentas de venta o deshecho sea menor al ejercicio económico (AECA principios contables, documento 8, apartado 1.16). En otro caso, debe ser considerados como inmovilizado y proceder a su amortización”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 35.

¹⁰⁸⁴ “Los repuestos o recambios considerados como piezas destinadas a ser montadas en las instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes, se consideran inmovilizado cuando tengan un ciclo de almacenamiento superior al año, salvo que en virtud del principio de importancia relativa puedan considerarse de escaso valor (AECA, principios contables, documento 8, apartado 1.15.3)”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 35.

¹⁰⁸⁵ No obstante, consideramos que el incorrecto registro contable en una u otra partida del activo no condiciona la aplicación de la deducción, en la medida en que las inversiones reúnan todos los requisitos objetivos previstos en la normativa. Así, en relación con la deducción por inversiones en activos fijos nuevos regulada en el artículo 26 de la derogada Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 1998 (JT 1998\1305) concluye que el incumplimiento del requisito contable de registrar las inversiones como “existencias” en lugar de “inmovilizado” tiene carácter meramente formal y, por tanto, es subsanable (la Resolución añade que dicho incumplimiento podría ser motivo de infracción tributaria simple al exigirse reglamentariamente que las partidas que sirven de base a la deducción por inversiones deben figurar en la contabilidad de la empresa de forma que permita su adecuada verificación por la Administración Tributaria). En el mismo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de marzo de 2007.

inversiones quedarían excluidas, parece que desde un punto de vista teleológico no existen razones que justifique tal exclusión¹⁰⁸⁶, sin perjuicio de la necesidad de su adecuado encaje con la exigencia de que las inversiones se materialicen en instalaciones, al que haremos referencia con posterioridad.

Por otra parte, ha de recordarse que las ampliaciones y mejoras representan, y así se contabilizan, un mayor valor del activo y, en consecuencia, son susceptibles de acogerse a deducción¹⁰⁸⁷, a pesar de que no se correspondan con inversiones iniciales¹⁰⁸⁸, debiendo distinguirse de los gastos de reparación y conservación¹⁰⁸⁹, los cuales no podrán acogerse a la deducción aun cuando se refieran a instalaciones anticontaminantes¹⁰⁹⁰.

¹⁰⁸⁶ En este sentido se ha manifestado Cosín Ochaíta en relación con la aplicación del mecanismo corrector de la inflación previsto en el artículo 15.9 del TRLIS, Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 50.

¹⁰⁸⁷ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 42. Señala este autor que “el Reglamento, cuando concreta, se refiere a mejoras y no a inversiones en elementos que ya incorporen medidas tecnológicas anticontaminantes, circunstancia que ni tiene amparo legal, ni fundamento alguno”. En el mismo sentido, López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 34.

¹⁰⁸⁸ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización...”, *op. cit.*, pág. 715; Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, pág. 797.

¹⁰⁸⁹ Los gastos de reparación y conservación se definen en la cuenta 622 del PGC como aquellos gastos de sostenimiento de los bienes del activo no corriente. En relación con las obras de mejoras y reformas para mejorar el aspecto de una finca con hotel rural y la consideración de las distintas partidas de los trabajos de jardinería como gasto del ejercicio o inmovilizado, la consulta de la DGT de 28 de octubre de 2011 (DGT V2584-11) ha señalado lo siguiente:

“El PGC de 2007 define los elementos de inmovilizado como aquellos destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. En concreto, en su norma de valoración 3ª, respecto de las construcciones, indica que formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción las instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, debiendo figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones. Asimismo, la normativa contable considera como gastos del ejercicio en que se producen los derivados de reparaciones o conservación del inmovilizado, que tienen por objeto volver a poner el activo en condiciones de funcionamiento, o conservar el mismo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva. Por el contrario, la norma contable diferencia otro tipo de operaciones sobre el inmovilizado que implican incorporar mayor valor al activo, de manera que se produzca un aumento de su capacidad, productividad, o un alargamiento de su vida útil. En este sentido, puede considerarse que los árboles frutales y el riego por goteo, tienen la consideración de inmovilizado, pues se trata de elementos destinados a servir de forma duradera en la actividad explotación turística llevada a cabo por la entidad consultante. Por su parte, en cuanto al arreglo del estanque, la conservación tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva, mientras que la reparación es el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado, de manera que ambos no

Por el contrario, las inmovilizaciones intangibles, que son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados, quedarán fuera del ámbito de aplicación de la deducción, lo cual resulta de dudosa justificación¹⁰⁹¹. Así, la misma no podrá aplicarse a los gastos de investigación y desarrollo activados¹⁰⁹², las concesiones administrativas, la propiedad industrial, el fondo de comercio, los derechos de traspaso, las aplicaciones informáticas y otros elementos intangibles, como pueden ser los derechos comerciales, la propiedad intelectual, las licencias¹⁰⁹³ o los derechos de emisión de gases de efecto invernadero¹⁰⁹⁴.

suponen un aumento de la capacidad productiva del elemento, en cuyo caso los costes en los que incurriría la consultante por el arreglo del estanque, serían gastos del ejercicio y, por tanto, deducibles a efectos de la determinación de la base imponible”.

¹⁰⁹⁰ López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 34.

¹⁰⁹¹ En este sentido se ha manifestado Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 185.

¹⁰⁹² Los gastos por I+D+i no podrán acogerse a deducción ni siquiera en el caso de que, conforme a las normas contables, puedan activarse por cumplirse los requisitos de (i) estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo y (ii) tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate, dado que estos gastos activados se encuadran en el inmovilizado intangible y no en el inmovilizado material.

¹⁰⁹³ Desde el punto de vista contable, los activos intangibles de naturaleza ambiental no se encuentran contemplados en la Resolución del ICAC, lo cual, a juicio de Déniz Mayor, refleja un olvido frente a la Resolución comunitaria, según la cual puede haber derechos o elementos de naturaleza similar adquiridos en relación con el impacto de las operaciones de la empresa sobre el medio ambiente (por ejemplo, patentes, licencias, permisos de contaminación y derechos de emisiones), los cuales habrán de capitalizarse y amortizarse sistemáticamente lo largo de su duración de utilización prevista si se han adquirido a título oneroso, y, además, se ajustan a los criterios para ser reconocidos como activo, Déniz Mayor, José Juan, “La regulación de la información contable medioambiental en España. La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del 25 de marzo de 2002”, Contaduría y Administración, nº 221, enero-abril 2007, pág. 179.

¹⁰⁹⁴ Conforme a la Resolución de 8 de febrero de 2006, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el registro, valoración e información de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, los derechos de emisión se registrará en el balance, como inmovilizado inmaterial, 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

La problemática se ha puesto específicamente de manifiesto en relación con las concesiones administrativas, cuyo régimen contable ha sido adaptado mediante la Orden Ministerial 3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas¹⁰⁹⁵. Conforme a la referida Orden, la contraprestación recibida por los servicios de construcción o mejora se calificarán desde una perspectiva contable como un activo financiero¹⁰⁹⁶ o como un activo intangible¹⁰⁹⁷, en función de que la retribución consista o no en un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero¹⁰⁹⁸, dejando de contabilizarse como un inmovilizado material, esto es, prescindiendo del activo subyacente objeto del acuerdo, que son las

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.

Sobre la problemática contable de los derechos de emisión, sus antecedentes y régimen actual y sus implicaciones en el Impuesto sobre Sociedades, véase Bilbao Estrada, Iñaki y Mateos Ansótegui, Ana Isabel, “El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión...”, *op. cit.*; Mateos Ansótegui, Ana Isabel, “Los derechos de emisión de GEI en el marco...”, *op. cit.*, 2009.

¹⁰⁹⁵ Bajo el marco del PGC de 1990 se aprobaron adaptaciones sectoriales para las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, así como a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, extendiéndose mediante esta Orden el “modelo concesional” a todas las sociedades que desarrollan su actividad a través de acuerdos de concesión, con independencia del sector en el que la empresa desarrolle dicha actividad.

¹⁰⁹⁶ Conforme a la Introducción de la adaptación sectorial, se seguirá el modelo del activo financiero cuando la empresa concesionaria tenga un derecho incondicional al cobro de una cantidad determinada a cambio de los servicios que presta y se cumplan los criterios para el reconocimiento del activo financiero, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración 9ª Instrumentos financieros del PGC. Este derecho incondicional de cobro, debe articularse de tal forma que la empresa concesionaria no soporte el riesgo de demanda al que está sometido con carácter general el prestador de cualquier servicio. Es decir, este modelo sólo resultará aplicable cuando la empresa sea titular de un derecho de cobro, con independencia de la utilización que los usuarios hagan del servicio público.

¹⁰⁹⁷ La referida Introducción considera de aplicación el modelo del activo intangible en aquellos casos en que la empresa concesionaria, a cambio de sus servicios no reciba el derecho incondicional descrito en el modelo del activo financiero, sino el derecho a cobrar tarifas en función del grado de utilización del servicio público, en definitiva una licencia que le habilita a prestar un servicio público. El hecho de que la entidad concedente controle el uso físico que se debe dar a la infraestructura, en la medida en que es ella quien decide a qué servicio público debe quedar afecta, a quién se debe prestar el servicio y a qué precio, conlleva que la empresa concesionaria no registre la infraestructura como un inmovilizado material sino como un inmovilizado intangible dado que lo que ésta realmente controla, es el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello (una licencia).

¹⁰⁹⁸ Existe un modelo mixto, conforme al cual la empresa concesionaria registraría simultáneamente un activo financiero y un inmovilizado intangible cuando de los términos del acuerdo de concesión se desprenda que la contraprestación recibida tiene una doble naturaleza.

obras e instalaciones construidas o adquiridas y a través de las cuales se prestará un servicio público¹⁰⁹⁹. Dado que la nueva normativa contable entró en vigor a partir de 1 de enero de 2011, la literalidad del TRLIS conduciría a que las inversiones realizadas a partir de dicha fecha, aun cuando por su naturaleza tengan la condición de inmovilizado material, dejarán de poder beneficiarse de la deducción al contabilizarse, según los casos, como un activo intangible o un activo financiero¹¹⁰⁰, lo cual, desde un punto de vista teleológico, no parece que tenga demasiado sentido¹¹⁰¹.

Esta delimitación es más restrictiva que la establecida por las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente de 2014, de forma similar a lo que preveían las de 2001 y 2008, las cuales expresamente contemplan que, a efectos de calcular los costes subvencionables, también podrán tomarse en consideración las inversiones en activos inmateriales consistentes en gastos en transferencia de tecnología

¹⁰⁹⁹ Al fin y al cabo, los elementos esenciales y constitutivos de la concesión administrativa, según indica la Instrucción de la adaptación sectorial, son la existencia de una infraestructura y la naturaleza económica del servicio público, esto es, ser un servicio susceptible de explotación a cambio de un precio, dado que la esencia del acuerdo concesional consiste en la construcción o adquisición de una infraestructura, obteniendo como retribución el acceso a la misma y, en consecuencia, la posibilidad de proceder a su explotación a cambio de un precio que la Administración fija en un importe determinado o determinable.

¹¹⁰⁰ En este sentido, Carcasón García-Cerame, Rafael, y Jiménez Esquitino, Carlos V., “Adaptación del PGC a las empresas concesionarias: consecuencias fiscales”, *Estrategia Financiera*, nº 289, diciembre 2011, págs. 11-12.

¹¹⁰¹ Esta problemática ha sido asimismo puesta de manifiesto en relación con la aplicación de la libertad de amortización regulada en la Disposición adicional Undécima del TRLIS, dado que la misma está únicamente prevista para las “inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias”. En este caso, y en relación con las inversiones en curso realizadas en los ejercicios 2009 y 2010 en una nueva planta de incineración con recuperación de energía, en el marco de concesión administrativa de gestión del servicio de residuos sólidos urbanos, la DGT, en su consulta de 21 de septiembre de 2011, ha admitido la aplicación de la libertad de amortización “dado que en el ejercicio 2010 en el que se aplicaría la libertad de amortización el activo fijo tiene la consideración de inmovilizado material de acuerdo con la normativa contable vigente en dicho ejercicio, sin que ello se vea afectado por el hecho de que la nueva normativa contable en ejercicios posteriores modifique dicha calificación al pasar a tener la condición de inmovilizado intangible, de manera que en caso de que ese cambio de calificación no suponga alterar su valoración contable, la reversión fiscal de la libertad de amortización tendrá lugar a medida que se amortice dicho activo intangible o cause baja el mismo” (DGT V2179-11).

mediante la adquisición de licencias de explotación o de conocimientos técnicos, patentados o no, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El activo inmaterial en cuestión deberá ser considerado un activo depreciable.
- Deberá ser adquirido en condiciones de mercado de una empresa en la que el adquirente no posea ningún poder de control directo o indirecto.
- Deberá estar incluido en el activo de la empresa, y permanecer en el establecimiento del beneficiario de la ayuda y ser utilizado allí durante cinco años como mínimo. Esta condición no se aplicará si el activo inmaterial está técnicamente obsoleto. Si se vende durante esos cinco años, el producto de la venta deberá deducirse de los costes subvencionables y, cuando así proceda, la totalidad o parte del importe de la ayuda deberá reembolsarse.

No obstante, como hemos señalado, con la redacción actual de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, únicamente podrán acogerse a deducción las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material.

5.2.3 Reflejo contable

Por otra parte, la Dirección General de Tributos ha señalado que, dado que es condición para aplicar la deducción que las inversiones se realicen en elementos patrimoniales del inmovilizado material, deben figurar “*como tales*” en el activo de la empresa (DGT 1822-06, de 11 de septiembre de 2006). Partiendo de este principio, la Dirección General de Tributos analiza las inversiones realizadas por una sociedad participada por 48 empresas del sector curtidos, las cuales, ante la imposibilidad de dar un tratamiento adecuado a las aguas residuales generadas por su actividad industrial de forma individual, optaron por constituir dicha entidad para llevar a cabo la construcción de una depuradora de aguas residuales industriales y domésticas. A juicio de la Dirección General de Tributos, la condición de que la inversión esté registrada en la contabilidad no se cumpliría

en los socios de la entidad consultante, no siendo por tanto aplicable por estos la deducción.

A la vista de esta consulta, podría plantearse la posibilidad de que, en caso de una extensión indiscriminada de dicho criterio, se rechazara la aplicación de la deducción en el caso de inversiones que no se encuentren debidamente contabilizadas¹¹⁰², si bien en nuestra opinión este requisito no debe atender a la formalidad del mero reflejo contable (esto es, la forma en que se ha contabilizado la inversión, la cual no se condiciona en la literalidad del precepto regulador de la deducción), sino en la concurrencia de los requisitos anteriormente descritos para que debiera contabilizarse como tal inversión¹¹⁰³ y

¹¹⁰² Sanz Clavijo, Alfonso, “Energías renovables y política fiscal”, *op. cit.*, pág. 76. En cierto modo este criterio se ha reflejado por la DGT al analizar el régimen de libertad de amortización, en relación con el cual afirma que “en la medida en que todas las inversiones llevadas a cabo por el sujeto pasivo (elementos necesarios para conformar la infraestructura operativa de la planta) hayan sido contabilizadas como inmovilizado material, y, sean nuevas, serán susceptibles de acogerse a la libertad de amortización, si bien dichas circunstancias son cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación Administrativa” (DGT V0617-13, de 28 de febrero de 2013).

¹¹⁰³ Véase, en este sentido y en relación con la deducción por inversiones en activos fijos nuevos, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de marzo de 2007 (JUR 2007\172077) y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 1998. Asimismo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013 (JT 2013\247) anula la liquidación practicada por la Administración en la que se rechaza la posibilidad de materializar la reinversión, exigida por la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en determinados activos adquiridos mediante contratos de leasing al no aparecer reflejados en la contabilidad y, en consecuencia, incumplir el requisito de que dichos elementos pertenezcan al inmovilizado material o inmaterial, con base en el siguiente fundamento:

“Como quiera que el aludido precepto no exige, como requisito formal sine qua non, la correcta contabilización de los activos en que se materializa la reinversión, debe entenderse errónea la apreciación de la Inspección, en cuanto establece un enlace causal directo e inexorable, que desde luego no figura como tal en la Ley reguladora del Impuesto, entre esa contabilización adecuada y el acceso al disfrute del beneficio fiscal. En rigor, la fórmula denegatoria expresada en el acta y después reproducida miméticamente en la resolución del TEAC y en la contestación a la demanda es la ya consignada de que “...los contratos de leasing... no aparecen reflejados en la contabilidad aportada por la entidad, por lo que no cumplen el requisito establecido en el art. 36 ter 3.a) de la Ley 43/1995...” , afirmación que sólo es admisible con matices, puesto que ni el mencionado precepto condiciona el disfrute de la deducción al reflejo contable de la adquisición, ni impide desde luego la prueba, por cualquier medio, de la adquisición y la afectación en plazo a la actividad empresarial de los bienes en que se hace efectiva la reinversión, que es lo que aquí ha sucedido, pues la propia Inspección reconoce, en el extenso informe ampliatorio, que “...el obligado tributario ha hecho constar en la Memoria abreviada del ejercicio 2002 el importe de la renta acogida a la deducción (2.365.602,42 euros) los elementos patrimoniales en los que se materializa la reinversión y el año en que se produce (folio 38 de 44, in fine, de dicho

de los restantes requisitos sustantivos que habilitan para la aplicación del incentivo fiscal.

5.2.4 Supuesto específico de contratos de arrendamiento financiero y contratos de renting

Como hemos señalado, es necesario que las inversiones se encuentran registradas como activo en el balance¹¹⁰⁴, lo que excluye en principio los elementos arrendados, los cuales no se registrarán como activo, teniendo únicamente impacto en la cuenta de resultados por el devengo del gasto de arrendamiento¹¹⁰⁵, sin perjuicio de la posibilidad para el arrendador de aplicar la deducción¹¹⁰⁶.

documento)", a lo que debe añadirse que en el folio siguiente se utiliza la fórmula de los contratos de leasing aportados, precisamente para resaltar los defectos en su contabilización, lo que significa que los contratos existían, se celebraron dentro del plazo de reinversión y se referían a activos aptos para su afectación empresarial, sin que tales requisitos sustantivos, que son los esenciales, se discutieran por la Inspección, al margen todo ello del efectivo reflejo en la Memoria abreviada de los contratos de adquisición de activos susceptibles de afección. Siendo ello así, son suficientes, a juicio de la Sala, tales elementos de convicción para entender que el criterio administrativo adolece de excesiva rigidez en la interpretación de las normas, pues asocia a la falta de contabilización la pérdida material del derecho subjetivo a la deducción, que ni es un efecto querido por la norma, ni impide la acreditación, como aquí sucede, de la reunión de los requisitos para acceder a la deducción controvertida".

¹¹⁰⁴ Como ha señalado Sanz Gadea, si bien en relación con las amortizaciones, la contabilización de los elementos en el activo de la empresa, "de ordinario, implicará que la misma ostente sobre ellos el derecho de propiedad, aunque en casos excepcionales tal derecho no concurrirá. Lo importante, e inexcusable, no es el derecho de propiedad sobre el elemento patrimonial sino la idoneidad del mismo para su inscripción en el activo de la entidad", Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...*, Tomo I, *op. cit.*, pág. 530.

¹¹⁰⁵ Cuenta 621 Arrendamientos y cánones del PGC, la cual define estos gastos en los siguientes términos:

- Arrendamientos: los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la empresa.
- Cánones: cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

¹¹⁰⁶ En definitiva, quien tiene la consideración de inversor y, por tanto, el derecho a aplicar la deducción es el arrendador del bien, que es quien realiza la inversión real. En sentido se pronunció la DGT, en relación con la deducción por adquisición de vehículos poco contaminantes, por ejemplo, en su consulta de 14 de abril de 2005 (V0616-05), según la cual, al no ser asimilable el contrato analizado, en su sustrato económico, al arrendamiento financiero (cuestión en la que profundizaremos a continuación), será el cedente el que podrá aplicar la deducción, de cumplir los requisitos necesarios para ello.

A estos efectos, el PGC define el arrendamiento como cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar durante un período de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo (Norma de Registro y Valoración 8ª del PGC)¹¹⁰⁷.

El PGC distingue entre arrendamientos operativos y arrendamientos financieros en función de las condiciones económicas respecto de su propiedad, de forma que cuando se produzca una cesión o transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien nos encontraremos ante un arrendamiento financiero¹¹⁰⁸ y, en caso contrario, ante un arrendamiento operativo¹¹⁰⁹. La transmisión sustancial de todos los riesgos y beneficios

En relación con la antigua deducción por activos fijos nuevos, Eiroa Vilarnovo justificaba esta opción fundamentalmente con tres argumentos: por un lado, las sociedades arrendadoras son entidades financieras que se limitan a financiar la adquisición de los elementos perdidos por sus clientes; por otra parte, las entidades arrendadoras no tienen capacidad para absorber la deducción por inversiones por razón de los activos que financian; y, finalmente, las propias sociedades arrendadoras entienden que la deducción debe constituir un incentivo adicional del que deben disfrutar sus clientes. Eiroa Vilarnovo, Francisco J., “La deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades. La Orden de 17 de junio de 1981”, en VV.AA., *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983, pág. 429.

¹¹⁰⁷ Desde el punto de vista jurídico, el arrendamiento se define en el artículo 1543 del Código Civil como el contrato por el que “una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto”.

¹¹⁰⁸ Definido por Calvo Végez como “aquel contrato en virtud del cual una de las partes (arrendador), cede a otra (arrendatario), el derecho a usar, en el desarrollo de una actividad económica, un bien que ha sido adquirido con dicho fin, a cambio del pago de unas cuotas periódicas, con carácter irrevocable, de manera tal que aunque dicho sujeto devolviera el bien cedido antes de la finalización del contrato estaría obligado a pagar la totalidad de las cuotas, quedando obligada además la entidad arrendadora a ofrecer a la arrendataria una opción de compra al finalizar el arrendamiento. La última cuota, que se corresponde con el valor residual del bien, es la que puede pagar o no el arrendatario, ya que es la relativa a la opción de compra, pudiendo ejercerla o no. Dicha cuota suele ser inferior al valor de mercado, circunstancia esta que hace especialmente atractivo su ejercicio”, Calvo Végez, Juan, “El régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero en el IS”, Carta Tributaria (monografías), nº 7, quincena del 1 al 15 de abril, 2009 (versión electrónica), pág. 1.

¹¹⁰⁹ Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, en González González, José María (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades tras la Reforma Contable*, CISS Wolters Kluwer, Valencia, 2008, pág. 72. A juicio de este autor, “esta ambivalencia va a introducir una gran incertidumbre, no sólo a efectos contables sino en el ámbito fiscal, como veremos más adelante, Para evitar estas situaciones, la NIC 17

inherentes a la propiedad, que conllevará la calificación como arrendamiento financiero y la obligación para el arrendatario de contabilizar el activo según su naturaleza (inmovilizado material o intangible)¹¹¹⁰, se entenderá que se produce cuando, existiendo opción de compra, no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción de compra.

Ahora bien, en el caso de que no exista opción de compra, también puede producirse dicha transferencia, presumiéndose cuando se transfiera la propiedad del activo o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento; cuando el período de arrendamiento¹¹¹¹ coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso; cuando se pacten pagos mínimos iniciales de arrendamiento, bajo los cuales el valor actual de los mismos supongan la práctica totalidad del valor razonable¹¹¹² del activo arrendado; cuando por las especiales características de los activos objeto de arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario; cuando las pérdidas sufridas por el arrendador, a consecuencia de la cancelación del contrato por el arrendatario,

exige que exista una coherencia en la clasificación del bien dada por el arrendador respecto al arrendatario”.

¹¹¹⁰ Sin embargo, en los casos de operaciones de lease-back, es decir, en las que, en dos operaciones sucesivas, se transmite la propiedad de un bien y el adquirente la arrienda al transmitente, y cuando de las condiciones económicas y contractuales se desprenda que se trata de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo (ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de la transacción) y tratará la operación como si fuera de carácter financiero, Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 77. Atendiendo a este tratamiento, la DGT, en su consulta de 22 de febrero de 2011 (V0419-11), considera que no se perderá el derecho a la deducción por inversiones medioambientales al realizar el contrato de lease-back sobre el bien siempre y cuando el consultante hubiera cumplido todos los requisitos necesarios para la aplicación de la deducción, teniendo en cuenta que el consultante conserva la propiedad económica del elemento.

¹¹¹¹ Se entiende como período de arrendamiento el plazo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo junto con cualquier período adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza de que el arrendatario ejercerá tal opción.

¹¹¹² El valor razonable es, conforme al Marco Conceptual de la Contabilidad, el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua, no teniendo en ningún

fueran asumidas por este último; cuando recaen sobre el arrendatario los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual; o cuando se pacte que el arrendatario pueda prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Si bien, como hemos señalado, los elementos arrendados no podrán acogerse a la deducción, en nuestra opinión la aplicación de la deducción no se encuentra condicionada por la fórmula de financiación elegida cuando realmente nos encontremos ante una inversión y este es el criterio seguido tanto por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades como por la Dirección General de Tributos.

En particular, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades contempla expresamente la posibilidad de que la inversión se realice por medio de un contrato de arrendamiento financiero o “leasing”, de las reguladas en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Conforme a dicha Ley se definen como contratos que tienen por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contrapartida consistente en el abono periódico de una serie de cuotas¹¹¹³.

Los contratos de arrendamiento financiero se encuentran sujetos, en lo que aquí nos interesa, a los siguientes requisitos:

- En primer lugar, los bienes objeto de cesión tienen que quedar afectados por el usuario, que deberá ser titular de una explotación económica de carácter

caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

¹¹¹³ Por tanto, “la calificación fiscal de un contrato como financiero no es coincidente con la calificación contable”, Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I)*,..., *op. cit.*, pág. 214.

agrícola, pesquera, industrial, comercial, artesanal, de servicios o profesional, únicamente a sus explotaciones. Por su parte, el arrendador deberá ser una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito

- En segundo lugar, el contrato debe incluir necesariamente una opción de compra a su término¹¹¹⁴, a favor del usuario¹¹¹⁵. Como hemos señalado, este requisito ha de matizarse desde el punto de vista contable, pues aun cuando no exista opción, si se deduce la transferencia sustancial de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, se tratará como un arrendamiento financiero¹¹¹⁶.
- En tercer lugar, el contrato debe tener una duración mínima de dos años en el caso de que tengan por objeto la cesión de bienes muebles o de diez años si se trata de bienes inmuebles o establecimientos industriales.

El artículo 35.2 del RIS regula el supuesto de inversiones consistentes en elementos patrimoniales objeto de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, considerando que la inversión se ha realizado en la fecha de celebración del contrato¹¹¹⁷, por un importe igual al valor del contado del elemento

¹¹¹⁴ Si bien no se regula la cuantía de la opción, como advierte Martín Ayala, José Manuel, “Régimen especial para determinados contratos de arrendamiento financiero”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2008, pág. 192.

¹¹¹⁵ Si el primer usuario no llega a adquirir el bien objeto de arrendamiento, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que este segundo arrendamiento pierda por ello la consideración de arrendamiento financiero, Martín Ayala, José Manuel, “Régimen especial para determinados contratos de arrendamiento financiero”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2008, pág. 193-194

¹¹¹⁶ En consecuencia, el PGC 2007 amplía el concepto de arrendamiento financiero vigente hasta entonces, al no calificarse como tal únicamente a los contratos que lleven incorporada una opción de compra, Martín Ayala, José Manuel, “Régimen especial para determinados contratos de arrendamiento financiero”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2008, pág. 191.

¹¹¹⁷ Como señaló Eiroa Vilarnovo en relación con la deducción por activos fijos regulada en el artículo 26 de la Ley 61/1978, cabrían dos soluciones para determinar el momento en que se aplica la deducción: el ejercicio de la opción de compra o la celebración del contrato de arrendamiento financiero. En relación con estas dos soluciones indicó lo siguiente:

patrimonial. Ahora bien, a continuación dispone que el disfrute de la deducción estará condicionado, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra¹¹¹⁸, de forma que, de no ejecutarse ésta, el sujeto pasivo deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se hubiera podido ejercitar dicha opción, el importe de la deducción aplicada con sus intereses de demora.

Esta solución es la misma que, con anterioridad a la aprobación del desarrollo reglamentario, había dado la Dirección General de Tributos en su contestación a consulta de 28 de mayo de 1997 (DGT 1089-97), la cual admitía la deducción en los supuestos de cesión de bienes con opción de compra cuando no existiesen dudas razonables de que se fuera a ejercitar esa opción, al ser la fiscalidad asociada a estos contratos la propia de la adquisición de un bien de inversión¹¹¹⁹.

“La primera solución es, teóricamente, neutral para el arrendatario frente a la adquisición al contado. En efecto, el arrendatario debe comparar dos corrientes de fondos de signo opuesto. Por una parte, la reducción de base imponible de cada ejercicio mientras no ejercite la opción de compra; esta reducción se deriva de cargar como gasto unas amortizaciones mayores que las normales que él hubiese practicado como propietario de dicho bien. Y por otra, las mayores cuotas que tendría que pagar hasta el ejercicio en que se ejercite la opción de compra, y ello por no aplicar hasta ese momento la deducción por inversiones. Para activos de vida útil no muy larga, ambas corrientes de fondos pueden ser financieramente equivalentes.

La segunda solución es ligeramente más beneficiosa para la financiación de los activos mediante contratos con empresas de leasing, sobre todo comparándola con la financiación proporcionada por las financieras normales. En efecto, en este caso el arrendatario se beneficia desde el momento de la firma del contrato de la deducción por inversiones, carga como gastos anualmente las amortizaciones y los intereses, pero las amortizaciones, en el caso de las empresas de leasing son mayores. Por tanto esta solución es más beneficiosa para el leasing, y este mayor beneficio se cifra en la suma de la diferencia de las amortizaciones y durante los años en que no se ha ejercido la opción de compra”.

Eiroa Vilarnovo, Francisco J., “La deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades...”, *op. cit.*, pág. 429 y 430.

¹¹¹⁸ En relación con la deducción prevista en los impuestos ecológicos andaluces, de igual redacción, Rodríguez Márquez señala que el cumplimiento del ejercicio de la opción de compra, “como es lógico, puede y debe ser verificado por la Administración tributaria”, Rodríguez Márquez, Jesús, “La gestión de los impuestos ecológicos andaluces”, Noticias de la Unión Europea, nº 261, octubre de 2006, pág. 66.

¹¹¹⁹ Esta solución podría considerarse de alguna manera anticipada por el artículo 26 de la Ley 61/1978, en relación con la antigua deducción por inversiones en activos fijos, cuyo apartado 5 se disponía que “se considerará inversión a estos efectos la cantidad satisfecha para la adquisición de la propiedad en los contratos de arrendamiento financiero siempre que se contabilice como inversión”.

Respecto a la utilización de los contratos de “renting”¹¹²⁰, es preciso indicar que el ICAC (consulta nº 8, publicada en el BOICAC nº 38, junio de 1999), bajo el anterior marco contable, consideraba el renting como un arrendamiento común, si bien, dado que en determinados casos estos contratos comparten la naturaleza de los contratos de arrendamiento financiero, admitió la aplicación de un tratamiento similar a la de éstos cuando no existieran dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra. En todo caso, el ICAC advierte que, aunque no exista opción de compra, pueden producirse situaciones que desde un punto de vista económico son similares, como pueden ser los contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando el valor residual al finalizar el período de utilización no sea significativo¹¹²¹. Esta realidad es reconocida por el propio PGC de 2007, en cuya Introducción se señala que, “junto a los contratos de arrendamiento financiero en sentido estricto, regulados en el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, han proliferado otra serie de contratos que bajo la forma de arrendamientos operativos, en sustancia, son asimilables desde un punto de vista económico a los primeros”. A la vista de esta situación, se regulan en la Norma de Registro y Valoración 8ª los arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, precisando su tratamiento contable de acuerdo con la doctrina del ICAC anteriormente referida¹¹²².

¹¹²⁰ Cosín Ochaíta señala en relación con los mismos que “no están regulados en nuestra normativa, aunque se suelen configurar dentro del grupo genérico de contratos de arrendamiento de bienes muebles, por tiempo definido y precio cierto, a través de los cuales se contrata además del uso del bien, una serie de servicios complementarios (mantenimiento, seguro, sustitución en caso de avería, etc.). En estos contratos no existe opción de compra, aunque pueden ser adquiridos los bienes al finalizar el contrato por un precio aproximado al valor residual del bien”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 83.

¹¹²¹ “El ICAC con esta consulta se ha anticipado a la aplicación de la NIC 17 y constituye un supuesto, entre otros supuestos de consultas, al que se refiere la Exposición de Motivos del nuevo PGC”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 83.

¹¹²² Por esta razón, en la Introducción se señala que, “salvo en lo que respecta a la naturaleza del activo, con carácter general, no debería constituir novedad alguna, dado que la doctrina administrativa ha venido integrando en las letras f) y g) de la norma 5ª del Plan de 1990, aquellos contratos en los que se

Pues bien, partiendo del tratamiento contable descrito por el ICAC, la consulta de la Dirección General de Tributos de 6 de mayo de 2003 (0601-03)¹¹²³, admite la aplicación de la deducción a los contratos de renting en las siguientes condiciones:

“En cuanto a la utilización del "renting" como fórmula de financiación, ha de señalarse que este tipo de contratos se suele configurar como un arrendamiento de bienes muebles, por un tiempo y precio cierto, contratando el arrendatario además del uso del bien, una serie de servicios complementarios (mantenimiento, seguro, reparaciones, sustitución en caso de avería...), y en los que no existe opción de compra, si bien en ocasiones los bienes objeto de estos contratos son adquiridos por el arrendatario al final de los citados contratos por un precio aproximado al valor residual del bien. En cualquier caso, dada la multitud de variedades bajo la que pueden presentarse, el tratamiento de dichas operaciones dependerá de las relaciones jurídicas establecidas en virtud del contrato y, dada la consideración fiscal de los contratos que incluyen una cesión temporal de uso y una opción de compra. De forma que, si se comprueba que la operación en su sustrato económico es asimilable a la anteriormente apuntada para el arrendamiento financiero cuando no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el tratamiento que corresponderá otorgarle será el mismo.

De acuerdo con lo anterior, hay que indicar que a pesar de que no exista opción de compra podrían producirse situaciones que, desde un punto de vista económico serían similares, como pueden ser, entre otras, las siguientes: contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento, cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario. En estas situaciones, el

produce una transferencia de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes o derechos subyacentes”.

¹¹²³ Esta solución es la que había adelantado la contestación del Programa Informa nº 1803 de 20 de febrero de 2002, apoyándose en la consulta de la DGT de 19 de diciembre de 2000 (2374-00), relativa a la deducción contenida en el artículo 33 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El criterio se ha reiterado con posterioridad en las consultas de 12 de abril de 2007 (V0761-07) y 7 de septiembre de 2007 (V1834-07), ambas en relación con la deducción por adquisición de vehículos poco contaminantes regulada en el artículo 39.2 del TRLIS, y por la consulta de 4 de septiembre de 2009 (V1963-09), en relación con la deducción por inversiones en energías renovables.

arrendatario deberá registrar la operación de acuerdo con lo dispuesto para los contratos de arrendamiento financiero, en tanto su calificación económica es coincidente.

En consecuencia, en el caso de que se cumplan las condiciones para asimilarlo a una adquisición, la utilización del "renting" como fórmula de financiación también resultará válida para la aplicación de la deducción objeto de la presente consulta, con los requisitos y condiciones que anteriormente se señalaron para el caso del arrendamiento financiero”.

Por lo tanto, como se puede observar, la Dirección General de Tributos ha optado por admitir la aplicación de la deducción a este tipo de contratos, reconociendo el tratamiento contable establecido por el ICAC, al objeto de evitar distorsiones entre la normativa fiscal y contable que estarían poco justificadas¹¹²⁴. Por tanto, de acuerdo con dicha doctrina, cuando desde un punto de vista económico se considere que el contrato de renting es asimilable o similar al de arrendamiento financiero, aquel deberá recibir el tratamiento fiscal y contable correspondiente a este último¹¹²⁵.

De forma similar, bajo la actual normativa contable, la Dirección General de Tributos ha señalado que en un caso de un contrato de arrendamiento sin opción de compra con un plazo de 49 años, plazo que representa casi el doble de la vida útil de las instalaciones y equipos objeto de dicho contrato, “en el supuesto de que las condiciones económicas del contrato de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de las instalaciones y equipos, en los términos expuestos en el PGC, la entidad consultante, arrendataria, registrará tales elementos como inmovilizado

¹¹²⁴ Sin embargo, para Carbajo Vasco la admisión del renting como fórmula inversora supone una extralimitación reglamentaria, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 14.

¹¹²⁵ Martín Fernández ha destacado la incongruencia de este criterio en relación con los contrato de leasing, pues en estos se niega la deducción si no se ejercita la opción de compra, cuyo importe es normalmente ínfimo, y, sin embargo, sí se aplica a otros contratos en los que ni siquiera se preveía la opción de compra. Por ello, en su opinión, la correcta interpretación del término “inversión” exige considerar que únicamente existe la inversión cuando no existen dudas acerca del ejercicio de la opción de compra o bien, aun cuando existan dudas acerca del ejercicio de la opción de compra, exista una cláusula de transmisión de la propiedad vinculante para ambas partes, Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2004, pág. 101.

material, dado que los mismos, según manifiesta, estarán destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, por lo que, en principio, podrían generar el derecho a aplicar la deducción” (DGT V1726-09, de 22 de julio de 2009)¹¹²⁶. Ello hace, en consecuencia, innecesaria en la actualidad la previsión reglamentaria, puesto que la calificación como inversión deriva del propio tratamiento contable, que sirve de referencia para determinar el tratamiento fiscal, de tal manera que toda inversión que deba contabilizarse como tal tendrá asimismo la misma consideración a efectos de la aplicación de esta deducción¹¹²⁷.

Por el contrario, las instalaciones adquiridas por compraventa, en las que el precio se satisface total o parcialmente con recursos obtenidos mediante un préstamo, no pueden asimilarse a las adquisiciones en régimen de arrendamiento financiero (DGT V1863-08, de 16 de octubre de 2008)¹¹²⁸, por lo que su régimen será el general.

Finalmente, ha de señalarse que el régimen especial para los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la Disposición adicional séptima de la anteriormente citada Ley 26/1988, que básicamente

¹¹²⁶ También Pérez-Bustamante Yábar, en relación con las inversiones fotovoltaicas, se pronuncia a favor de la aplicación de la deducción por la sociedad arrendataria, siempre que pueda registrar la inversión en su balance, Pérez-Bustamante Yábar, David, *El régimen tributario de la energía solar en España, op. cit.*, pág. 154.

¹¹²⁷ Así, por ejemplo, en relación la exención regulada en la disposición adicional decimosexta del TRLIS para las rentas positivas derivadas de la transmisión de determinados bienes inmuebles, la Dirección General de Tributos ha concluido que, aun cuando en dicha disposición no se haga referencia expresa a la posibilidad de que los bienes inmuebles transmitidos hubieran sido adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero, la exención se podrá aplicar en la medida en que de las circunstancias concretas del contrato de arrendamiento resulte a efectos contables que el mismo se califique como de arrendamiento financiero y, en consecuencia, el arrendatario registre el elemento objeto del contrato como un activo (DGT V2129-12, de 7 de noviembre de 2012).

¹¹²⁸ La referida consulta añade que “el reproducido artículo 35 distingue claramente entre las instalaciones adquiridas por arrendamiento financiero del resto, en las que se incluirán todas las adquiridas por título distinto al de arrendamiento financiero, incluyendo las adquiridas por compraventa. Sin que se tenga en cuenta en dicho artículo la forma en que se financia el precio pagado en la compraventa, por lo que la forma de su financiación resulta irrelevante a dichos efectos”.

permite amortizar de forma acelerada los activos financiados¹¹²⁹, resulta compatible con la aplicación de la deducción, según se desprende de la consulta de la Dirección General de Tributos de 28 de febrero de 2005 (V0319-05), al no establecerse norma alguna en sentido contrario.

5.2.5 Activos nuevos o usados

A diferencia de la antigua deducción por inversiones en activos fijos nuevos, regulada en el artículo 26 de la Ley 61/9178¹¹³⁰, la inversión podrá materializarse en elementos patrimoniales del inmovilizado material, tanto nuevos como usados¹¹³¹. En este mismo sentido se expresó la consulta de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre de 1999 (DGT 1733-99)¹¹³², al no restringir el artículo 39 del TRLIS las inversiones a activos nuevos, como ocurre en la legislación foral. A este respecto coincidimos con Herrera Molina y Serrano Antón en no considerar plenamente acertada esta limitación prevista en la normativa foral, pues “el objetivo prioritario del beneficio fiscal no es la renovación de tecnología, sino la mayor protección ambiental, que teóricamente

¹¹²⁹ Asimismo, este tipo de contratos podrán al régimen fiscal especial de amortización regulado en el artículo 115 del TRLIS, que “se configura como un auténtico beneficio fiscal, según el cual determinados bienes adquiridos a través de contratos tipificados como de arrendamiento financiero pueden amortizarse de forma acelerada”, Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I),...*, *op. cit.*, pág. 216.

¹¹³⁰ La exigencia de que los activos fueran nuevos se derivaba, según Eiroa Vilarnovo, de la configuración de la deducción por inversiones como un incentivo a la inversión privada, entendida en sentido macroeconómico, con el objetivo de incrementar la demanda efectiva, Eiroa Vilarnovo, Francisco J., “La deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades...”, *op. cit.*, pág. 426.

¹¹³¹ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 103; López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 34; Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 715; García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág.7; Ons Franco, Enrique, “Notas sobre el sistema fiscal español...”, *op. cit.*, pág. 12; Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I),...*, *op. cit.*, pág. 780; Rodríguez Viciano, Marta, Díaz Gutiérrez, Ignacio, Alonso Salcedo Iñigo y Pérez Aguilar, María, “Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”, en Sanfrutos Gambín, Eduardo (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General (Parte II)*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 1346.

¹¹³² Esta consulta figura en la base de datos Normacef con fecha 28 de septiembre de 1999.

podría conseguirse con activos usados, siempre que se encuentren en buen estado de conservación”¹¹³³.

Sin embargo, como hemos comentado con anterioridad, el requisito de que los bienes objeto de inversión sean nuevos sí se exigía para las restantes modalidades de la deducción para la protección del medio ambiente (adquisición de vehículos poco contaminantes e inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables) hasta su completa derogación¹¹³⁴.

5.2.6 Localización de las inversiones

La regulación de la deducción no excluye expresamente la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal a las inversiones realizadas en el extranjero. Esta posibilidad, de hecho, no es extraña en nuestro ordenamiento, pues ha sido admitida para otros incentivos fiscales, como, por ejemplo, para la libertad de amortización o la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Así, por ejemplo, en relación con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo que se regulaba en la Disposición adicional undécima del TRLIS, la DGT concluyó que al no impedirse por la literalidad del incentivo y teniendo en cuenta que el artículo 7.2 del TRLIS dispone que los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, será aplicable la libertad de amortización con independencia de que los elementos objeto de la inversión estén localizados en el extranjero y de que haya personas que presten sus servicios igualmente en el extranjero (DGT V1388-09, de 15 de junio de 2009). En idéntico sentido se pronuncian las consultas DGT V2287-11 y V2288-11, ambas de 27 de septiembre de 2011, las cuales además, en relación con la

¹¹³³ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones medioambientales”, *op. cit.*, pág. 11. En el mismo sentido, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, pág. 97.

¹¹³⁴ Resultando sorprendente para Carbajo Vasco que el requisito de que se trate de inversiones nuevas no se exija para la deducción del artículo 39.1 del TRLIS, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 11.

deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, dispone que “cumpliéndose todos los requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS, será aplicable la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios con independencia de que los elementos objeto de la reinversión estén localizados en el extranjero”.

En esta misma línea, Herrera Molina y Serrano Antón destacan que la norma legal no exige que las inversiones ambientales radiquen en España, si bien acertadamente apuntan la dificultad para el cumplimiento de los requisitos ambientales que analizaremos con posterioridad y, en particular, que es previsible que la Administración ambiental imponga este requisito en el correspondiente convenio¹¹³⁵. Lo cierto es que la delimitación de la “Administración ambiental competente”, tal y como veremos, en relación con el territorio donde radiquen las inversiones dificulta significativamente (por no decir que prácticamente imposibilita) la convalidación de inversiones realizadas en el extranjero y, por tanto, su acogimiento a la deducción. Si bien no es este el lugar para extendernos sobre esta cuestión, cabe plantearse si ello da lugar a una situación discriminatoria y, en particular, potencialmente contraria al Derecho comunitario al impedir la aplicación de la deducción a las inversiones realizadas en otros Estados de la Unión Europea y consecuentemente limitar las libertades comunitarias¹¹³⁶, que debiera conducir a una interpretación suficientemente

¹¹³⁵ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversiones en instalaciones ambientales”, op. cit., pág. 16

¹¹³⁶ Recordemos que en el caso de la deducción por actividades de investigación y desarrollo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 13 de marzo de 2008 (asunto nº C-248/06) declara que España “ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 y 49 del Tratado CE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 35 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS)”. Siguiendo a Arnáiz Arnáiz, cabe destacar dos apartados de esta Sentencia:

- En relación con la libertad de establecimiento, el Tribunal señala en el apartado 22 de su Sentencia que “el artículo 35 de la LIS disuade a las empresas españolas de efectuar gastos relativos a actividades de I+D+IT en establecimientos secundarios situados fuera de España, en un Estado miembro de la Unión

flexible de los requisitos de la deducción, desde una perspectiva finalística, para eliminar los obstáculos no justificados a la realización de inversiones ambientales en el extranjero.

5.3 Consistentes en instalaciones

Para que las inversiones realizadas puedan acogerse a la deducción, habrán de materializarse en instalaciones y no en otros elementos del inmovilizado. Dicho de otro modo, conforme a la literalidad de la normativa de aplicación, no es suficiente con que se trate de una inversión en cualquier elemento patrimonial del inmovilizado material, sino que debe tratarse de una instalación¹¹³⁷.

Al igual que hemos indicado en relación con los “elementos patrimoniales del inmovilizado material”, la delimitación que hace nuestra normativa interna es más restrictiva que el ámbito objetivo previsto por las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia del protección del medio ambiente, según las cuales, a efectos de calcular los costes elegibles, se tendrán en cuenta el activo material, definiéndose éste como las inversiones en terrenos que sean estrictamente

Europea o del EEE. En efecto, en relación con estos gastos, estas empresas no pueden acogerse al régimen fiscal más favorable que se concede a las empresas que ejercen las mismas actividades en España”. En consecuencia, considera que “un incentivo puramente fiscal reservado a los gastos efectuados en el territorio del Estado miembro de que se trate vulnera el principio de libertad de establecimiento”.

- Respecto de la libre prestación de servicios, la sentencia concluye en su apartado 23 que el TRLIS “somete a un régimen fiscal diferente los gastos correspondientes a actividades de I+D+IT subcontratadas en función de que se ejecuten en España o en el extranjero. En consecuencia, tal legislación establece una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación del servicio y constituye una restricción”.

Sobre esta Sentencia, véase el comentario de Arnáiz Arnáiz, Teodoro, “La deducción por I+D e IT: algunas consideraciones sobre la base de deducción y los gastos en el extranjero”, Cuadernos de Formación, Colaboración 25/10, Volumen 11/2010, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 18-20; Nocete Correa, Francisco José, “Los incentivos fiscales de la I+D+I y su adecuación al Derecho Comunitario: ejemplos recientes en el Impuesto sobre Sociedades Español”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 309; Checa González, Clemente, “IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Elementos de la misma que deben ser modificados en atención a la doctrina de la STJCE de 13 de marzo de 2008 (TJCE 2008, 54)”, Quincena Fiscal Aranzadi, nº 8/2008.

¹¹³⁷ En el mismo sentido, García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 84.

necesarias para cumplir los objetivos ambientales, las inversiones en edificios, instalaciones y bienes de equipo destinadas a reducir o eliminar la contaminación y otros efectos nocivos, y las inversiones para adaptar los métodos de producción con vistas a proteger el medio ambiente.

Sin embargo, la normativa reguladora de la deducción limita la deducción a la inversión en instalaciones, no ofreciendo una definición del concepto “instalaciones”, lo que plantea numerosas dudas en relación con qué inversiones podrán beneficiarse de este incentivo fiscal. La delimitación de este concepto se puede realizar desde distintas aproximaciones, tal y como desarrollaremos a continuación.

5.3.1 Interpretación gramatical

La Dirección General de Tributos ha destacado en diversas consultas que “definir el término instalación es una labor más complicada porque se trata de una palabra cuyo uso se ha extendido hasta tal punto que se emplea para designar lo que en propiedad es un edificio o una construcción, así se habla de instalaciones industriales cuando lo que se quiere decir es fábrica, se utiliza el término de instalaciones portuarias como sinónimo de puertos o dársenas”¹¹³⁸.

En el ámbito tributario, como en las restantes ramas del Derecho, las normas se interpretarán, con carácter general, de acuerdo con los criterios previstos en el artículo 3.1 del Código Civil, conforme indica el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria:

“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la

¹¹³⁸ Entre las más recientes, en relación con la inclusión de los paneles solares en la base imponible del ICIO, las consultas de 7 de septiembre de 2009 (V1840-07) y 4 de febrero de 2008 (V0203-08). En relación con la problemática del concepto de instalación en dicho tributo, Colao Marín, Pedro Angel y Colao Marín, Francisco Javier, “Las instalaciones y la base imponible del ICIO”, Tributos Locales, nº 103, diciembre 2011-enero 2012, págs. 111 y siguientes.

realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”.

Esta regla general es completada por la de que, en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda (artículo 12.2 de la Ley General Tributaria).

Por tanto, acudiendo a una interpretación gramatical, como hace la Dirección General de Tributos en las consultas anteriormente citadas, la Real Academia Española define el término “instalación” como “la acción o efecto de instalar” y, a su vez, señala que “instalar” es “poner o colocar en el lugar debido a alguien o algo” y también, más específicamente, “colocar en un lugar o edificio los enseres y servicios que en él se hayan de utilizar, como en una fábrica, los conductos de agua, aparatos para la luz, etc.”. Adicionalmente, en su segunda acepción, se define “instalación” como “conjunto de cosas instaladas” y, en su tercera acepción, de la siguiente forma: “Recinto provisto de los medios necesarios para llevar a cabo una actividad profesional o de ocio. U. m. en pl. Instalaciones industriales, educativas, deportivas”.

Esta última acepción es por la que se decanta la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 13 de mayo de 2010 (JUR 2010\412) para delimitar el concepto de instalaciones, “concepto del que deben excluirse naturalmente los activos consistentes en bienes muebles, ajenos a la noción de instalación a que se refiere la norma legal, que cita dos veces el concepto de "instalación" 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”¹¹³⁹. Sobre la exclusión de los bienes muebles, que no podemos compartir, volveremos más adelante.

5.3.2 Interpretación derivada de la normativa contable y fiscal a efectos de amortizaciones

Dado que nos encontramos ante un incentivo en el Impuesto sobre Sociedades, tributo que tiene una clara vinculación con el marco contable, y con una finalidad ambiental, una segunda aproximación consistiría en acudir a la normativa contable para delimitar este concepto. El PGC, al que se remite la consulta de la Dirección General de Tributos de 8 de octubre de 2009 (V2260-09)¹¹⁴⁰, contiene dos referencias al concepto de instalaciones:

- Por una parte, define las “instalaciones técnicas” como “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”.

¹¹³⁹ Criterio reiterado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de junio de 2013 (JUR\2013\232590).

¹¹⁴⁰ Esta consulta, emitida en relación con la deducción por inversiones para el aprovechamiento de energías renovables regulada en el apartado 3 del artículo 39, concluye, a la vista de estas definiciones, lo siguiente:

“Por tanto, serán las inversiones que formen parte de instalaciones y equipos nuevos, incorporadas en el valor de los mismos, y reuniendo los requisitos planteados, las que conformen, en los términos del artículo 36 del RIS, la base de cálculo de la deducción en el caso planteado, estimándose que en una planta con las características descritas habrán de considerarse estrictamente los elementos necesarios para su funcionamiento, sin que pueda tenerse en cuenta todo aquello que no esté directamente relacionado con el proceso aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en electricidad. En concreto, aquella parte de la obra civil intrínsecamente vinculada a la propia instalación destinada al aprovechamiento de energía solar, así como el software de control de la planta destinado a la puesta en funcionamiento de las instalaciones y equipos, en la medida en que, de acuerdo con el criterio contable anteriormente expuesto, formen parte de las instalaciones técnicas, otras instalaciones o equipos, igualmente formarán parte de la base de la deducción”.

- Por otra parte, establece un concepto residual de “otras instalaciones” para registrar el “conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintas de las instalaciones técnicas; incluirá, asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones”.

Adicionalmente, la Norma de Registro y Valoración 3ª hace una referencia a las instalaciones, al señalar que el precio de adquisición o coste de producción de las construcciones estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra.

Partiendo de la normativa contable, la Dirección General de Tributos, en diversas consultas, ha señalado que “los conjuntos de elementos ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, se contabilizarán como instalaciones técnicas si se trata de unidades complejas de uso especializado o, en otras instalaciones, si se trata de un conjunto de elementos distinto al indicado”¹¹⁴¹.

¹¹⁴¹ Consultas de la DGT de 6 de mayo de 1998 (0760-98), 27 de julio de 1999 (1421-99) y 29 de diciembre de 1999 (2482-99).

Así, García García ha explicado, en relación con los elementos integrados en una construcción (por ejemplo, en el caso de un edificio y sus instalaciones de calefacción, agua, refrigeración, electricidad o fontanería, que están más o menos incorporadas al propio edificio), que el criterio fiscal, expresado por la DGT, es coincidente con el contable, de forma que en aquellos en los que un activo esté formado por partes separables por naturaleza, que presenten una vida útil diferente, siempre que sean significativas, se deberá contabilizar por separado cada una de esas partes y amortizar cada una de ellas también de forma individualizada, siempre que la entidad pueda identificar y separar conceptualmente los distintos componentes justificándolo adecuadamente, García García, Concepción, “Las amortizaciones”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, 2ª edición, Valencia, 2008, pág. 149.

Cosín Ochaíta aporta algunos ejemplos para clarificar este criterio administrativo en los casos de integración de edificios e instalaciones:

- En un edificio dedicado a la actividad administrativa de una empresa fabril debería amortizarse separadamente cada uno de los elementos que lo configuran.
- En un edificio fabril (conteniendo, por ejemplo, cubas de desfibración de la madera en la fabricación de pasta papelera junto con las instalaciones propias de agua, luz, informática, etc., necesarias para el proceso productivo), todos los activos conforman una unidad compleja especializada y por tanto sometida al mismo ritmo de amortización.

Asimismo, podría tomarse como criterio la definición de instalaciones técnicas que, a efectos de amortización, y coincidente con la prevista en la normativa contable¹¹⁴², contiene el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades: 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, así como los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones (artículo 1.3)¹¹⁴³.

Específicamente en el ámbito de la deducción, Serrano Amblar y Navarro Alcázar se decantan por una definición próxima a la contable, al considerar como instalaciones el “conjunto de maquinaria, equipos y otros elementos integrados entre sí, que individualmente considerados no tienen una autonomía funcional propia, alcanzando una función o utilidad cuando se integran entre ellos”¹¹⁴⁴. En los mismos términos, Vadillo-Casero define las instalaciones como

- En determinados sectores (hostelería, restauración o comercio), “el edificio actúa como envolvente de las instalaciones, ligándose a las mismas de forma definitiva para el funcionamiento del hotel, comercio o restaurante y sometido al mismo ritmo de amortización (uso, obsolescencia comercial-técnica).

Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, págs. 47-48.

¹¹⁴² Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 47; García García, Concepción, “Las amortizaciones”, *op. cit.*, pág. 149.

¹¹⁴³ Adicionalmente, en las tablas de amortización que figuran como anexo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se mencionan las “instalaciones anticontaminantes” tanto en la agrupación 14 “Transporte por oleoductos de productos petrolíferos y su almacenamiento” como entre los “elementos comunes”, estableciéndose un coeficiente máximo de amortización del 15% y un período máximo de amortización de 14 años.

¹¹⁴⁴ Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I)*,..., *op. cit.*, pág. 780. En el mismo sentido, García Izquierdo, quien clarifica esta definición añadiendo que se trataría de “estructuras afectadas a cualquier tipo de producción, ya sea de combustibles, de energía eléctrica o de otros elementos potencialmente contaminantes que inciden en el medio ambiente”, García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 7.

“un conjunto de maquinaria, equipo y otros elementos integrados entre sí que tengan una autonomía funcional propia”¹¹⁴⁵.

Por su parte, García Luque y Mata Rodríguez acuden a la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 1997 (RJ 1997\6814)¹¹⁴⁶, la cual entiende por instalaciones los elementos añadidos o incorporados a otro activos, es decir, aquellos elementos que no tienen entidad o función propia como tales si no es a través de su integración en otro activo, así como las mejoras y ampliaciones de que sean objetos dichas instalaciones. Por lo tanto, a juicio de estos autores, podrían acogerse a la deducción la adquisición de catalizadores para vehículos o el montaje de sistemas que reduzcan el vertido de residuos (García Luque)¹¹⁴⁷, así como los vehículos a los que se acoplen o instalen elementos para el tratamiento de residuos o para aspirar y recoger residuos de la actividad en establecimientos fabriles (Mata Rodríguez)¹¹⁴⁸. Con base en esta misma Sentencia, Sanz Clavijo define las instalaciones como “el conjunto de activos vinculados a efectos productivos y que considerados individualmente carecen de valor funcional”¹¹⁴⁹.

¹¹⁴⁵ Vadillo Casero, Carlos-César, “Deducciones para incentivar determinadas actividades”, en Solé Estalella, Jordi (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades Inteligible*, *op. cit.*, pág. 444.

¹¹⁴⁶ En el mismo sentido, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, pág. 97.

¹¹⁴⁷ García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 84.

¹¹⁴⁸ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 42.

¹¹⁴⁹ Este autor se apoya adicionalmente en dos referencias adicionales:

- Por una parte, la consulta de la DGT de 11 de septiembre de 2006 (V1820-06), la cual, en el marco de la construcción de una planta de biodiesel en una nave industrial, define las instalaciones como “el conjunto de activos materiales nuevos consistentes en edificaciones, maquinaria, piezas y demás elementos que están íntimamente ligados en su funcionamiento en el proceso productivos, sometidos al mismo ritmo de amortización, lo cual parece excluir, en este caso, la nave industrial que albergaría la planta de transformación”.
- Por otra parte, en la equiparación de las instalaciones y los bienes inmuebles de características especiales definidos en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, como el “conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento”.

Sanz Clavijo, Alfonso, “Energías renovables y política fiscal”, *op. cit.*, pág. 77.

De forma similar, López-Santacruz Montes¹¹⁵⁰ y García Izquierdo¹¹⁵¹ se decantan por una definición según la cual las instalaciones serían el conjunto de maquinaria y demás elementos integrados entre sí, que individualmente considerados no tienen una autonomía funcional propia, alcanzando una función o utilidad cuando se integran entre ellos.

Un concepto muy similar es el aportado por Cosín Ochaíta, para quien podrán acogerse a la deducción las inversiones consistentes en “instalaciones o conjunto de maquinaria, equipos y otros elementos que integrados entre sí tengan una autonomía funcional propia”, si bien, como veremos a continuación, se observa la influencia de la normativa ambiental, pues posteriormente hace una referencia a la instalación como unidad técnica fija en la que se lleve a cabo la actividad anticontaminante¹¹⁵².

5.3.3 Interpretación derivada de la normativa ambiental

La tercera aproximación al concepto de “instalación” procedería del recurso a la normativa ambiental, tanto interna como comunitaria. Concretamente, la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, por la que se transpone al ordenamiento interno la Directiva 96/61/CE, las define como cualquier “unidad técnica fija” en donde se desarrolle una o más actividades industriales de las enumeradas en el anejo 1 de dicha Ley¹¹⁵³, así

¹¹⁵⁰ López-Santacruz Montes, José Antonio, “La deducción por inversiones en activos destinados a la protección del medio ambiente y en vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera”, *Fiscal mes a mes*, nº 63, junio de 2001, pág. 34.

¹¹⁵¹ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 7.

¹¹⁵² Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, págs. 709 y 718. La referencia a la “unidad técnica fija” la realiza en el marco de la distinción de esta deducción respecto a la deducción por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables, dado que este aprovechamiento se realiza por medio de equipos y no de instalaciones.

¹¹⁵³ Comprende instalaciones de combustión, producción y transformación de metales, industrias minerales, industrias químicas, gestión de residuos, industria de papel y cartón, industria textil, industria del cuero, industrias agroalimentarias y explotaciones ganaderas, consumo de disolventes orgánicos, industria del carbono, instalaciones de captura de CO₂ con fines de almacenamiento de dióxido de carbono.

como cualesquiera otras actividades directamente relacionadas con aquellas que guarden relación de índole técnica con las actividades llevadas a cabo en dicho lugar y puedan tener repercusiones sobre las emisiones y la contaminación.

En esta misma línea, la Ley 37/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera define las instalaciones como “cualquier unidad técnica fija, móvil o transportable donde se desarrolle una o más de las actividades enumeradas en el anexo IV de esta Ley, así como cualesquiera otras actividades directamente vinculadas con aquellas que guarden relación de índole técnica con las actividades llevadas a cabo en dicho lugar y puedan tener repercusiones sobre las emisiones y la contaminación”.

Por su parte, acudiendo a la normativa sectorial, la Ley 21/1992 de 26 de julio de Industria, define las “instalaciones industriales” como el conjunto de aparatos, equipos, elementos y componentes asociados a las actividades dirigidas a la obtención, reparación, mantenimiento, transformación o reutilización de productos industriales, el envasado y embalaje, así como el aprovechamiento, recuperación y eliminación de residuos o subproductos, cualquiera que sea la naturaleza de los recursos y procesos técnicos utilizados (artículo 8.2).

5.3.4 Aproximación administrativa y jurisprudencial

Sin embargo, frente a las definiciones que se derivan de la normativa contable y ambiental, reiterados pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaídos, entre otras, en Sentencias de 25 de junio de 2003 (JUR 2004\144143), 9 de enero de 2002 (JUR 2002\95694) y 5 de diciembre de 2001 (JUR 2002\94092 y JUR 2002\94090), han concluido que “el concepto de instalación hace referencia a un bien cuya naturaleza es la de inmueble por destino, conforme a lo expresado en el artículo 334.5 del Código Civil, por lo que ello es inaplicable a un bien mueble como es el del camión de la recurrente, el cual constituye el objeto de la inversión a la que se refiere la certificación pretendida. Y ello es así aunque el dictamen pericial considere el vehículo como

instalación, pues dicho dictamen no justifica tal carácter ni la compatibilidad de los términos «instalación y móvil»¹¹⁵⁴.

Como hemos comentado con anterioridad, este es el criterio que asimismo se desprendería de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de mayo de 2010 (JUR 2010\412) para delimitar el concepto de instalaciones, “concepto del que deben excluirse naturalmente los activos consistentes en bienes muebles, ajenos a la noción de instalación a que se refiere la norma legal, que cita dos veces el concepto de "instalación" 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" ¹¹⁵⁵.

En consecuencia, estos pronunciamientos jurisprudenciales, discutibles en todo caso desde nuestro punto de vista, tienden a limitar el concepto de instalaciones a aquellas que se encuentren ligadas a bienes inmuebles, excluyendo otros elementos del inmovilizado material¹¹⁵⁶. Sin embargo, este criterio no es

¹¹⁵⁴ El criterio ha sido reiterado por las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de noviembre de 2005 (JUR 2006\164334), en relación con la convalidación de la “adquisición de un camión cisterna destinado a la recogida y transporte de residuos sólidos urbanos de Madrid, para la ejecución del contrato suscrito con el Ayuntamiento de esta Capital”, y de 1 de febrero de 2006 (JUR 2006\186718), en relación con la convalidación de la “construcción de seis contenedores para recogida, transporte y almacenamiento, previo al reciclado chatarras y otros residuos”.

Asimismo, cabe citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 13 de junio de 2001 (JUR 2002/11271), también en referencia a un camión destinado a la limpieza viaria de una población, señala que “tal vehículo no es una instalación industrial, no debe confundirse el concepto de instalación técnica antes referido, y entendido como elemento de un inmovilizado patrimonial, con el concepto amplio de instalación industrial que, dentro del ámbito de la propia norma, debe estar dirigido a aquella implantación de explotación económica debidamente radicada capaz de producir impacto ambiental, entender el concepto propugnado por el recurrente llevaría al absurdo de conferir tal consideración a cualquier tipo de actividad por el mero hecho de generar ocupación o beneficio económico”.

¹¹⁵⁵ Criterio reiterado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de junio de 2013 (JUR\2013\232590), que rechaza la aplicación de la deducción a las inversiones en contenedores y barredoras (al no formar parte, de manera fija, de la instalación) y las grúas, si bien anula la sanción al considerar que el concepto de instalación no presenta la absoluta sencillez ni aparece perfilado con unos contornos tan extraordinariamente nítidos como parece señalar el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución impugnada.

¹¹⁵⁶ Como se expuso en el capítulo referente a la evolución de las deducciones por inversiones medioambientales, algunos de estos activos podrían haberse acogido durante los ejercicios iniciados con

compartido por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que, dando por conocido el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, advierte que las sentencias de este último Tribunal se refiere a un elemento muy concreto (un vehículo a motor) y que “la propia normativa impide que en abstracto se excluyan los bienes muebles, en particular el artículo 37.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando señala que los elementos patrimoniales afectos a este tipo de deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante un período de tiempo, previendo específicamente para los «bienes muebles» el de tres años, o durante su vida útil si fuera inferior, con lo que difícilmente podrá decirse que de antemano tal tipo de bienes quedan excluidos de la posibilidad de practicar la deducción” (Sentencia de 15 de mayo de 2009, JUR\2009\282474).

En el caso de asumir dicho criterio, lo cual no compartimos, sería preciso determinar qué se entiende por bien inmueble. La normativa mercantil y contable no contiene una definición específica de inmueble¹¹⁵⁷, por lo que será preciso acudir a la normativa civil para delimitar este concepto. Así, el artículo 334 del Código Civil establece que son bienes inmuebles, respecto a lo que ahora nos interesa, los siguientes:

“1º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.

2º [...]

3º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.

4º [...]

anterioridad al 1 de enero de 2011 a la deducción por adquisición de vehículos industriales y comerciales para el transporte o a la deducción por instalaciones y equipos para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables.

¹¹⁵⁷ Los conceptos más próximos contenidos en el PGC serían los de “terrenos y bienes naturales” (solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras) y “construcciones” (edificaciones en general cualquiera que sea su destino).

5º Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma”.

Por su parte, el artículo 335 del Código Civil señala que “se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general, todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos”.

Llegados a este punto, podríamos plantearnos si asimismo podrían considerarse como inmuebles otros bienes de naturaleza mueble pero que la legislación equipara a inmuebles en determinados supuestos. Así, por ejemplo, a efectos hipotecarios, los buques tienen la consideración de bien inmueble (artículo 1 de la Ley de 21 de agosto de 1893 de Hipoteca Naval), y a estos efectos se entiende modificado el artículo 585 del Código de Comercio, que, con carácter general, establece que los buques seguirán su condición de bienes muebles¹¹⁵⁸.

La cuestión ha sido analizada por la Dirección General de Tributos, en su consulta de 5 de noviembre de 1999 (DGT 2094-99), en la que, acudiendo a lo dispuesto en el Código Civil, analiza si en la enajenación de un buque es posible aplicar los coeficientes de corrección monetaria y se pronuncia en los siguientes términos:

“El artículo 15.11 de la Ley del IS, a efectos del cálculo de la renta obtenido en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, sólo permite la deducción del importe de la depreciación monetaria sufrida por aquellos bienes que tengan la naturaleza de inmuebles.

El buque, aunque a efectos hipotecarios se considere un bien inmueble (art. 1.º Ley de Hipoteca Naval), tiene la naturaleza de bien mueble conforme a las reglas del Código Civil.

¹¹⁵⁸ Por el contrario, las aeronaves se regulan en la Ley de 16 de diciembre de 1954 que regula la hipoteca mobiliaria y la prenda sin desplazamiento, la cual, en su exposición de motivos, señala que su regulación se asimila en gran parte a la de buques.

En consecuencia, cuando se transmita el buque no será posible aplicar los coeficientes de corrección monetaria a que se refiere el artículo 15.11 de la Ley del IS”.

Por lo tanto, de acuerdo con esta doctrina, para determinar cuándo un determinado elemento patrimonial tiene la condición de bien inmuebles parece que debería acudir exclusivamente a los criterios recogidos en el Código Civil¹¹⁵⁹.

Obsérvese, sin embargo, que, en lo que se refiere a los buques, esta doctrina es contradictoria puesto que diversas consultas de la Dirección General de Tributos han admitido expresamente la aplicación de esta deducción a este tipo de elementos patrimoniales. Concretamente, tanto las consultas de 5 de noviembre de 1999 (DGT 2094-99 y DGT 2096-99) como la consulta vinculante de 29 de julio de 1997 (DGT V0001-97), concluyen que la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente se podrá practicar por la parte del precio de adquisición o coste de producción del buque que corresponda a instalaciones que vengán exigidas para dar cumplimiento al Convenio Internacional para Prevenir la Contaminación.

Asimismo, la Dirección General de Tributos, en su consulta de 13 de marzo de 2007 (DGT V0521-07) ha analizado la posibilidad de acoger a deducción las instalaciones en aeronaves, no rechazando esta posibilidad por el hecho de tratarse de aeronaves, sino por considerar que la instalación no puede calificarse como “industrial”, requisito exigido, como veremos a continuación, para las

¹¹⁵⁹ Esta solución es también por la que opta la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1995 (RJ 1995\7417) en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: “El buque es un bien mueble, según el artículo 334 del Código Civil; y la determinación de si una cosa es mueble o inmueble a efectos del Impuesto sobre Transmisiones, había que referirla al Código Civil, según el artículo 10 del Texto Refundido, cuyo segundo párrafo hace una precisión para calificar inmuebles ciertas construcciones, pero que no hace ninguna salvedad para los buques ni la hipoteca naval. Ciertamente es que el párrafo 2.º del artículo 1.º de la Ley de Hipoteca Naval de 21 de agosto de 1983 dispone que para el solo efecto de poder ser objeto de hipoteca los buques se considerarán bienes inmuebles; pero esto no quiere decir que se consideren bienes inmuebles para tributar por un acto de constitución o cancelación de hipoteca que el texto refiere a la hipoteca sobre bienes inmuebles”.

inversiones que tienen por objeto evitar o reducir la contaminación atmosférica o acústica.

Finalmente, ha de señalarse que la Dirección General de Tributos ha excluido del concepto de instalación las grúas autopropulsoras objeto de alquiler (DGT 1492-02, de 4 de octubre de 2002)¹¹⁶⁰, las máquinas excavadoras utilizadas para movimientos de tierras y que son desplazadas a los lugares de labor en remolques o ferrocarril (DGT 0288-02, de 21 de febrero de 2002) o las máquinas que realizan tareas de reciclado de materiales directamente sobre el terreno propiedad de una empresa dedicada a la reparación de pavimentos (DGT 1726-02, de 12 de noviembre de 2002). En el mismo sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central (Resolución de 2 de marzo de 2007) ha rechazado la aplicación de la deducción a una “mera pala excavadora” por no tener la consideración de instalación, a pesar de haberse concedido el certificado de convalidación por la Administración ambiental competente¹¹⁶¹.

5.3.5 Posición del TEAC y nuestra posición

Desde nuestro punto de vista, la posición más correcta para definir las “instalaciones” es la adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 2 de marzo de 2007. La referida Resolución, acudiendo, de una forma integradora, a la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 1997, a las definiciones de instalaciones contenidas en el PGC y a la definición prevista en la Ley de Prevención y Control Integrado de la Contaminación (es decir, integrando la normativa contable y la normativa ambiental), concluye lo siguiente:

¹¹⁶⁰ Asimismo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de mayo de 2010 (JUR 2010\412), a la que hemos hecho referencia con anterioridad.

¹¹⁶¹ En relación con esta inversión, el Tribunal Económico-Administrativo se remite a las consideraciones realizadas en relación con los contenedores. Este criterio fue confirmado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de mayo de 2010 (JUR 2010\412).

“Resalta pues en todas las aproximaciones que se han manejado la idea de que ha de tratarse de un conjunto de elementos integrados que, aunque físicamente separables e individualizables, responden a una unidad funcional. Ciertamente si el artículo 3.c de la Ley 16/2002 no se corta donde lo hizo la Inspección, del tenor subsiguiente se desprende que puede tratarse de unidades en donde se realicen cualesquiera otras actividades relacionadas con las principales enumeradas, que guarden relación de índole técnica y puedan tener repercusiones sobre las emisiones y la contaminación. En este sentido no es imprescindible el carácter de fijeza a que alude la Inspección pues llevado al extremo ello impediría, por ejemplo, negar el carácter de instalación a una embarcación tecnológicamente equipada en orden la eliminación, tratamiento etc. de residuos; o a cualquier unidad móvil destinada a evitar o reducir la carga contaminante, que, el hecho de ser móviles no es obstáculo para que de cumplir las condiciones exigidas por la normativa y constituir en sí mismas un conjunto de elementos integrados que permita caracterizarla de instalación”.

Partiendo de estas consideraciones, el Tribunal Económico-Administrativo Central analiza el caso específica de los contenedores, en relación con los cuales distingue las siguientes situaciones:

- Si se trata de elementos aislados, meros recipientes individuales que no comportan ningún elemento adicional al puro material de fabricación y se usasen de forma aislada sin relación necesaria con los demás, parece que no entraría dentro del concepto de instalación.
- Ahora bien, en la medida en que puedan constituir una unidad compleja, integrada por diversos elementos coadyuvantes todos ellos a la finalidad de recuperación, reducción o tratamiento de residuos o bien se integren todos ellos a su vez en un conjunto más complejo, que no funcione separadamente sino integradamente de forma inseparable, podría entrar perfectamente en el concepto de instalación. Así, por ejemplo, en el caso de que los contenedores incorporasen un sistema para ir tratando los residuos desde que se recogen hasta que llegan a la factoría de tratamiento.

Como señala el Tribunal, “es, en definitiva una cuestión que ha de determinarse caso por caso, mediante la apreciación de los elementos en cuestión y en última

instancia, si se carece de ello, habrá que atender a la respuesta de la Administración medioambiental competente”. Compartimos esta última remisión a la calificación que haya realizado la administración ambiental competente, puesto que, como veremos más adelante, la certificación de convalidación de la inversión medioambiental necesaria para la aplicación de la deducción deberá pre-evaluar la calificación de la inversión como instalación.

5.3.6 Terrenos

La asunción de que las instalaciones han de encontrarse ligadas a otros activos, con independencia de la aproximación seguida, no solventa todas las dudas que surgen en relación con esta cuestión. A la vista de dicha definición, debemos plantearnos qué ocurre en el supuesto de que, junto con la inversión en instalaciones, se incurra en otras inversiones o gastos y, particularmente, en el caso de inversiones en terrenos.

A este respecto, García Izquierdo¹¹⁶² considera que “ni la Ley ni el Reglamento han excluido expresamente esta posibilidad, pero parece más acorde con la dicción legal defender una postura negativa”, acotando el término de instalaciones desde la aproximación contable anteriormente expuesta. Por el contrario, para López-Santacruz Montes, el hecho de que la norma legal no haya excluido expresamente los terrenos, separándose así de la regulación tradicional de la deducción por inversiones, debe llevarnos a concluir que incluso la parte de inversión imputable al terreno tiene derecho a la deducción¹¹⁶³. Esta última interpretación es, en nuestra opinión, la más respetuosa con la literalidad de la normativa reguladora de la deducción y no necesariamente contradictoria con su finalidad.

¹¹⁶² García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 8.

¹¹⁶³ López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, págs. 34-35.

5.3.7 Ampliaciones y mejoras

Por otra parte, para Gutiérrez y Villaró, “en este concepto deben incluirse todos aquellos gastos adicionales que se produzcan hasta la puesta en funcionamiento de los elementos patrimoniales (estudios, proyectos necesarios para la implantación de dichas instalaciones,...)”. De esta forma se salva la literalidad del precepto legal al mencionar únicamente los elementos patrimoniales del inmovilizado material consistentes en instalaciones. Asimismo, por la finalidad de la norma, deben gozar del derecho a la deducción las mejoras anticontaminantes que se produzcan en instalaciones que hubiesen entrado en funcionamiento con anterioridad a la entrada en vigor de este nuevo incentivo fiscal, siempre que se cumplan el resto de requisitos previstos en la normativa de aplicación¹¹⁶⁴.

También Mata Rodríguez considera que la incorporación de medidas anticontaminantes con posterioridad a la puesta en funcionamiento de los activos dará derecho a la deducción en caso de cumplirse los restantes requisitos, si bien concluye criticando la falta de concreción del desarrollo reglamentario, resultando en ocasiones reiterativo y confuso y denunciando en otras la falta de clarificación acerca de la procedencia o no de la deducción en diversos supuestos, incluidas las mencionadas mejoras anticontaminantes en las instalaciones¹¹⁶⁵.

A este respecto, la Norma de Valoración 3ª, de normas particulares sobre el inmovilizado material, del PGC señala que los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su

¹¹⁶⁴ Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, págs.1300 y 1301.

¹¹⁶⁵ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, págs. 42-43.

capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, siendo el tratamiento uniforme para todos los supuestos¹¹⁶⁶.

La Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, define la “renovación” como el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación. Las “ampliaciones” se definen como el proceso mediante el que se incorpora nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva. Por su parte, entiende por “mejora” el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva. En estos dos últimos casos, para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de ampliación o mejora, deberán producir alguno de los siguientes resultados:

- Aumento de su capacidad productiva,
- Mejora sustancial en su productividad o,
- Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

Por lo tanto, en el concepto de ampliación y mejora no se incluyen los gastos por reparación y conservación, definidos estos como el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado (“reparación”) o que tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva (“conservación”), los cuales se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se

¹¹⁶⁶ A juicio de Cosín Ochaíta, este tratamiento uniforme puede originar dificultades en el registro contable, puesto que la renovación podría afectar a una parte del inmovilizado que no sea objeto de amortización individualizada o no pueda determinarse el valor de dicha parte de forma individualizada, en cuyo caso, de acuerdo con el anterior PGC los principios de las Normas Internacionales de Contabilidad, deberían considerarse como gasto del ejercicio, Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, *op. cit.*, pág. 38.

producen¹¹⁶⁷. Como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 2 de marzo de 2007, “se ha de reconocer que los conceptos anteriores en ocasiones resultan de difícil o sutil distinción a la hora de calificar una determinada operación documentada en factura, bien como gasto del ejercicio o bien como inversión”, para lo cual habrá de “partirse de la descripción física del elemento adquirido, operación o proceso, contenida en la correspondiente factura”.

En conclusión, de acuerdo con todo lo expuesto, para la aplicación de la deducción deberá analizarse la inversión y sus distintas partidas al objeto de determinar su calificación como instalación y los componentes que se podrán integrar en la base de la deducción (cuestión sobre la que profundizaremos con posterioridad).

5.4 Destinados a la protección del medio ambiente

Como es lógico, no cualquier inversión en instalaciones puede disfrutar de este beneficio fiscal, sino que, al tratarse de un beneficio fiscal ambiental, es preciso, como es evidente, que su objeto sea la protección del medio ambiente¹¹⁶⁸, poniéndose así de manifiesto que el objetivo de la deducción es redundar en un beneficio para la comunidad¹¹⁶⁹, pues dicha finalidad es la clave de la deducción¹¹⁷⁰. Como ha señalado, la Dirección General de Tributos, en su consulta de 16 de septiembre de 2003 (DGT 1293-03), la deducción “pretende

¹¹⁶⁷ Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

¹¹⁶⁸ Por esta razón, Vadillo Casero habla de “instalaciones anticontaminantes”, Vadillo Casero, Carlos-César, “Los gastos deducibles: reglas generales”, en Solé Estalella, Jordi (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades Inteligible*, *op. cit.*, págs. 443-444.

¹¹⁶⁹ “Es patente el objetivo medioambiental que queda incorporado con tal modificación: la inversión en instalaciones medioambientales como forma activa de contribuir a la protección, conservación y mejora del medio ambiente provoca un tratamiento fiscal más ventajoso por el beneficio que reporta a la comunidad tal comportamiento”, García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 82.

¹¹⁷⁰ Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 110.

incentivar todas aquellas inversiones realizadas por entidades en el ejercicio de su actividad productiva que, cumpliendo los requisitos establecidos en el citado Real Decreto, favorezcan la protección del medio ambiente”.

5.4.1 Definición de medio ambiente

En primer lugar, hemos de plantearnos qué se entiende por medio ambiente¹¹⁷¹ y protección del medio ambiente y su incidencia desde la perspectiva jurídica¹¹⁷².

La ausencia de una Ley General del Medio Ambiente¹¹⁷³, a menudo

¹¹⁷¹ Cuestión que, como señala Rosembuj, desborda cualquier pretensión simplificadora. Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 9. Y es que “el concepto de medio ambiente se difumina al tratar de definirlo y su contenido varía ampliamente en función de las ideas preconcebidas de cada autor o actor”, Gallego Gredilla, José Antonio, “Introducción”, en *Economía del Medio Ambiente*, *op. cit.*, pág. 23.

¹¹⁷² Pues al Derecho le interesa el concepto “medio ambiente” no como realidad del mundo físico (aire, agua, suelo), sino en la medida en que es objeto de normas jurídicas dirigidas a las personas, lo cual dificulta la elaboración de un concepto jurídico válido para cualquier ordenamiento, Escobar Roca, Guillermo, *La ordenación constitucional del medio ambiente*, Dykinson, Madrid, 1995, págs. 47-48. Y ello por la dificultad de discernir qué es el medio ambiente con la exactitud y rigor que exigen las categorías jurídicas, como pone de manifiesto el Tribunal Constitucional en su Sentencia 102/1995, de 26 de junio de 1995 (RTC 1995\102).

¹¹⁷³ Esta ausencia resulta aún más sorprendente a la vista de las manifestaciones del legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de protección contra la contaminación atmosférica, al afirmar contundentemente que “no cabe duda de que el criterio óptimo de actuación sería preparar una Ley General para la defensa del medio ambiente, en la que se considerasen armónicamente todos los problemas apuntados. Sin embargo, la presión de las circunstancias obliga a aplazar momentáneamente la antedicha solución legislativa: la falta de experiencia en no pocos aspectos, la necesaria dosificación de los medios económicos que han de afectarse a estas atenciones, el diverso desarrollo de los estudios en unos y otros temas, el diferente grado de urgencia de los problemas planteados, han aconsejado al Gobierno adoptar una actitud pragmática e iniciar sus programas de actuación con regulaciones sectoriales, comenzando por el tema, ya grave en muchas de nuestras aglomeraciones urbanas, de la contaminación del aire; problema que ha de abordarse teniendo muy presente que la Naturaleza es una unidad y que, por lo tanto, actuar para preservar la atmósfera de elementos contaminantes puede, si no se considera el problema en su conjunto, tener consecuencias negativas inmediatas sobre otros aspectos del medio ambiente, como el agua y el suelo”.

De hecho, según indica Castellano Real, nos encontramos ante una norma sobre una parcela específica del medio ambiente, razón por la cual “durante la discusión parlamentaria del proyecto de ley se aprobó la moción de que el Gobierno remitiera a las Cortes un proyecto de ley de protección del medio ambiente en su conjunto”, Castellano Real, Francisco, “Introducción”, en *Nuevos Impuestos*, *op. cit.*, pág. 63.

Como señala Martín Mateo, se redactaron al menos dos textos de partida de una Ley general del ambiente, uno a cargo de un grupo de administrativistas y otro por un equipo del Ministerio de Obras Públicas, Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, *op. cit.*, pág. 90.

reclamada¹¹⁷⁴, nos obliga a explorar en cada una de las ramas del Derecho el alcance de la protección que el legislador ha querido dar a este bien¹¹⁷⁵ y en cada uno de los distintos niveles de la Administración¹¹⁷⁶, puesto que, pese a su trascendencia, la legislación no ha concretado qué es para el Derecho el medio ambiente¹¹⁷⁷, encontrándonos así ante un “concepto jurídico indeterminado con un talante pluridimensional y, por tanto, interdisciplinar” (SSTC 64/1982 y 102/1995).

Como repetidamente se ha señalado, la expresión “medio ambiente”¹¹⁷⁸ es redundante¹¹⁷⁹, puesto que tanto el concepto “medio” como “ambiente” vienen a

¹¹⁷⁴ “De ahí la urgencia que entraña para nuestro ordenamiento jurídico la elaboración de una Ley General del Medio Ambiente que, acogiendo las directrices del texto constitucional, discipline unitariamente los distintos aspectos medioambientales y delimite las competencias, así como su coordinación”, Pérez Luño, Antonio-E, “Artículo 45. Medio Ambiente”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución Española. Tomo IV*, EDERSA, 1984, pág. 254. Por el contrario, Martín Mateo considera que la unidad del Derecho ambiental no implica forzosamente su regulación completa en un mismo texto legal, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 82.

¹¹⁷⁵ En este sentido, sorprende que el artículo 45 de la Constitución Española otorgue el derecho a disfruta de un “*medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona*”, sin definir de forma adicional éste. Al analizar este precepto, Pérez Luño concluye que el medio ambiente incluiría todo aquello que rodea al hombre, tanto el ambiente natural o abierto (la biosfera, el aire, el agua, el suelo y los ecosistemas) como el ambiente cerrado (aquel construido por el hombre para protegerse, para trabajar o para divertirse, en suma, para satisfacer su cada vez más amplio sistema de necesidades), Pérez Luño, Antonio-E, “Artículo 45. Medio Ambiente”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución Española. Tomo IV*, EDERSA, 1984, pág. 260.

En el ámbito penal se protege el medio ambiente de las “*emisiones, vertidos, radiaciones, extracciones o excavaciones, aterramientos, ruidos, vibraciones, inyecciones o depósitos, en la atmósfera, el suelo, el subsuelo, o las aguas terrestres, marítimas o subterráneas, con incidencia, incluso en los espacios transfronterizos, así como las captaciones de aguas que puedan perjudicar gravemente el equilibrio de los bienes naturales*” (artículo 325 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el Código Penal).

¹¹⁷⁶ “Dado que la regulación legal del medio ambiente no se comprende en una ley general, sino que se encuentra dispersa en leyes sectoriales, en numerosas ocasiones, partiendo de la regulación básica, que corresponde al Estado, habrá de acudir a la normativa de desarrollo que pueda dictarse por las Comunidades Autónomas”, Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1301.

¹¹⁷⁷ Rodríguez López, Pedro, *Medio Ambiente, Territorio, Urbanismo y Derecho Penal. La Administración Pública como garante*, Editorial Bosch, Barcelona, 2007, pág. 216.

¹¹⁷⁸ Cuyo origen se puede encontrar en la expresión inglesa “environment” y francesa “environnement”, traducidas como “entorno”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 72.

tener significados paralelos¹¹⁸⁰. Así, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, en su vigésima segunda edición (2001), define el “medio” en su decimosexta acepción como “el conjunto de circunstancias culturales, económicas y sociales en que vive una persona o grupo humano” y en su decimoctava acepción, desde la perspectiva biológica, como el “conjunto de circunstancias o condiciones exteriores a un ser vivo que influyen en su desarrollo y en sus actividades”. El término “ambiente”, por su parte, se define en su segunda acepción como “aire o atmósfera” y en su tercera acepción como las “condiciones o circunstancias físicas, sociales, económicas, etc., de un lugar, de una reunión, de una colectividad o de una época”. De hecho, define “medio ambiente” por remisión al concepto de “medio”: conjunto de circunstancias culturales, económicas y sociales en que vive una persona.

Por el contrario, a pesar de los anteriores argumentos, otra parte de la doctrina ha preferido la utilización del término “medio ambiente”, al ser el término que se utiliza habitualmente en el lenguaje ordinario y que permite distinguir con mayor certeza el ambiente al que aquí nos referimos, en comparación con otros aspectos igualmente importantes pero sustancialmente distintos¹¹⁸¹.

Por lo que se refiere al contenido de este concepto, Martín Mateo, partiendo de una noción amplia, comprensiva de toda la problemática ecológica general y la utilización de los recursos¹¹⁸², considera que es preciso acotarla para superar las

¹¹⁷⁹ Así lo pone de manifiesto, desde el punto de vista gramatical y semántico, la Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, de 26 de junio de 1995 (RTC 1995\102). A la vista de dicha redundancia, Alvarez Rendueles propone denominar el “medio ambiente” como “medio natural” o simplemente “ambiente”, Alvarez Rendueles, José Ramón, *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, *op. cit.*, pág. 11. En el mismo sentido, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 71.

¹¹⁸⁰ Por ejemplo, Jiménez Hernández, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, *op. cit.*, págs. 10 y 11.

¹¹⁸¹ Escobar Roca, Guillermo, *La ordenación constitucional del medio ambiente*, *op. cit.*, págs. 44-45, sin perjuicio de que para este autor es preferible sustituir el concepto “medio ambiente” por el de “ecosistema”, mucho más específico y, a estos efectos, sustancialmente equivalente, pág. 46; Fernández Orte, Jaime, *La Tributación Medioambiental...*, *op. cit.*, pág. 21.

¹¹⁸² A este respecto, cita la definición de la Comisión Económica para Europa, según la cual “el medio ambiente activo es un conjunto de sistemas compuesto de objetos y condiciones físicamente definibles

aproximaciones genéricas y meramente programáticas, definiéndolo como un conjunto de “elementos naturales de titularidad común y de características dinámicas: en definitiva, el agua y el aire, vehículos básicos de transmisión, soporte y factores esenciales para la existencia del hombre sobre la tierra”¹¹⁸³. Agua y aire, que son, precisamente, los medios más afectados por la actividad humana en general y los procesos industriales en particular¹¹⁸⁴, a los que posteriormente añadió el suelo y la biodiversidad¹¹⁸⁵.

Si bien Rosembuj observa un especial interés en esta posición para el ordenamiento jurídico tributario, prefiere una concepción unitaria del bien ambiental basada en el equilibrio biológico, que comprenda la flora y la fauna, los espacios naturales, los elementos geoquímicos (aire, agua) e incluso el paisaje, lo que le lleva a considerar que el medio ambiente se encuentra integrado en tres elementos: flora y fauna y equilibrios biológicos (incluidos la especie humana), los recursos naturales (agua, aire, suelo) y el paisaje¹¹⁸⁶. En relación con este último elemento¹¹⁸⁷, ha señalado que el paisaje “no es solo un

que comprenden particularmente a ecosistemas equilibrados, bajo la forma que los conocemos o que son susceptibles de adoptar en un futuro previsible, y con los que el hombre, en cuanto punto focal dominante ha establecido relaciones directas”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 73.

¹¹⁸³ Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, págs. 74-79. La posición peculiar de ambos recursos, en primer plano, como consecuencia de su carácter de recurso vital y escaso ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 227/1988 y 102/1995. En esta línea, Simón Yarza advierte de la escasa operatividad jurídica que se derivaría de una comprensión excesivamente amplia del medio ambiente, por lo que prefiere decantarse por la noción más estricta expuesta por Martín Mateo, Simón Yarza, Fernando, “El llamado derecho al medio ambiente: un desafío a la teoría de los derechos fundamentales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 94, enero-abril de 2012, pág. 166.

¹¹⁸⁴ Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, “El régimen jurídico del control integrado de la contaminación”, en Melgosa Arcos, Francisco. Javier (Coord.), *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, pág. 552.

¹¹⁸⁵ Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo IV (Actualización), *op. cit.*, pág. 149. Escobar Roca había criticado la exclusión de la flora y la fauna de este concepto, ya que son imprescindibles para el mantenimiento del equilibrio ecológico, Escobar Roca, Guillermo, *La ordenación constitucional del medio ambiente, op. cit.*, pág. 50.

¹¹⁸⁶ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente, op. cit.*, págs. 18 y 33.

¹¹⁸⁷ Señala Fernández Rodríguez que el fundamento constitucional de la protección del paisaje se encuentra en el artículo 45, el cual, pese a no mencionarlo expresamente, diferencia dos bienes jurídicos, el medio ambiente y la calidad de vida, siendo en este último concepto en el que ha de ubicarse el paisaje tanto en su vertiente de recurso natural como de recurso cultural, dado que se integra por valores

concepto estético, sino un elemento inescindible del bien ambiental y, por tanto, digno de conservación, valorización y gestión en su conjunto como el propio bien unitario ambiental”¹¹⁸⁸, sin perjuicio de que la protección del paisaje ha sido el argumento, francamente cuestionable en nuestra opinión, para establecer gravámenes sobre las instalaciones productoras de energía eólica¹¹⁸⁹.

múltiples (históricos, medioambientales, culturales y estéticos), Fernández Rodríguez, Carmen, *La protección del paisaje. Un estudio de Derecho español y comparado*, Marcial Pons, Madrid, 2007, pág. 58; Herrero de Miñón, Miguel, “Notas sobre el derecho al paisaje como derecho entrañable (la emergencia de una categoría constitucional)”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 30, 2012, pág. 8. No obstante, ya podía intuirse la importancia de la protección no sólo del paisaje sino del medio ambiente en la Constitución de 1931, cuando en su artículo 45.2º disponía que “El Estado protegerá también los lugares notables por su belleza natural o por su reconocido valor histórico o artístico”, Gómez Rufo, Antonio, *Ecología y Constitución*, Editorial Vox, Madrid, 1979, págs. 28-29. Asimismo, las primeras redacciones del actual texto constitucional contemplaban expresamente la conservación del paisaje, junto con la utilización racional de los recursos naturales y la protección y mejora del medio ambiente entre los elementos por los que debían velar los poderes públicos, Escobar Roca, Guillermo, *La ordenación constitucional del medio ambiente, op. cit.*, págs. 39-40.

¹¹⁸⁸ Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental, op. cit.*, pág. 180.

¹¹⁸⁹ La protección del paisaje ha sido el argumento, francamente cuestionable en nuestra opinión, para establecer gravámenes sobre las instalaciones productoras de energía eólica, como es el caso de Galicia (Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental) y Castilla-La Mancha (Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha)

La exposición de motivos de la primera de las leyes citadas señala lo siguiente:

“La energía eólica, en su consideración de renovable, es decir, en su condición de energía procedente de una fuente inagotable, y en atención a su carácter de limpia, al no producir efectos contaminantes a la atmósfera, es un activo que debe ser impulsado/estimulado desde los poderes públicos. Que esto sea así no implica que su implantación sea totalmente inocua. En efecto, la instalación de aerogeneradores supone servidumbres, cargas inevitables para el entorno, el medio natural, el paisaje y el hábitat en el que se localizan, que en parte deviene transformado no sólo como consecuencia del impacto visual producido por la existencia de los aerogeneradores, sino también como resultado de las infraestructuras que esos elementos requieren, como son los caminos de acceso y las líneas de evacuación.

Esta alteración ambiental de los perfiles de los horizontes, esta deseconomía, debe ser reparada mediante el establecimiento de una compensación en favor de las concretas áreas territoriales que soportan y sostienen la implantación de parques eólicos, resarcimiento que básicamente debe nutrirse de los ingresos generados por la institución de un tributo medioambiental denominado canon eólico, prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal concebida como instrumento adecuado destinado a internalizar los costes sociales y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover la incorporación de las nuevas tecnologías en los aerogeneradores, de tal modo que la mayor potencia unitaria de estas repotenciacines dé lugar a la reducción de su número, en definitiva, a proteger el medio ambiente, artículo 45.2 de la Constitución”.

De forma similar, la exposición de motivos de la ley castellano-manchega justifica el establecimiento del canon eólico en los siguientes términos:

El Tribunal Constitucional, sin embargo, en su Sentencia 102/1995, de 26 de junio, tras identificar los distintos elementos integrantes del medio (las aguas, al atmósfera, la fauna y la flora, los minerales), ha definido el medio ambiente de una forma amplia y desde su componente semántico como “el conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas ofreciéndoles un conjunto de posibilidades para hacer su vida”¹¹⁹⁰, si bien, resaltando el componente dinámico del medio ambiente, esto es, su

“No obstante, la utilización industrial del viento como actividad económica, sin suponer un uso exclusivo o privativo de los vientos para el titular de las autorizaciones administrativas de parques eólicos, dada la naturaleza de inapropiable del citado recurso, sí disminuye las posibilidades de aprovechamiento del viento por parte de terceros, especialmente en lo que respecta a la idoneidad de ubicaciones, condiciones y características del propio recurso natural, configurándose también como factor limitante de otras actividades, principalmente económicas, en el territorio soporte de la actuación.

Asimismo, la instalación de parques eólicos, lleva aparejadas una serie de cargas y transformaciones para el ámbito territorial en el que se localizan derivadas, no solo del conjunto de aerogeneradores que lo integran, sino también por las infraestructuras eléctricas y de accesos que el correcto funcionamiento de dichas instalaciones requiere durante su vida útil”.

¹¹⁹⁰ La referida Sentencia añade que “en la Constitución y en otros textos el medio, el ambiente o el medio ambiente («environment», «environnement», «Umwelt») es, en pocas palabras, el entorno vital del hombre en un régimen de armonía, que aúna lo útil y lo grato. En una descomposición factorial analítica comprende una serie de elementos o agentes geológicos, climáticos, químicos, biológicos y sociales que rodean a los seres vivos y actúan sobre ellos para bien o para mal, condicionando su existencia, su identidad, su desarrollo y más de una vez su extinción, desaparición o consunción”.

De forma similar, Jaquenod de Zsögön define el ambiente, entorno o medio como el “sistema de diferentes elementos, fenómenos, procesos naturales y agentes socio-económicos y culturales, que interactúan condicionando, en un momento y espacio determinado, la vida y el desarrollo de los organismos y el estado de los componentes inertes, en una conjunción integradora, sistemática y dialéctica de relaciones de intercambio. Para el análisis, estudio científico y protección jurídica, el ambiente, en razón de su particular complejidad y considerándolo como sistema integrado, se divide en sus principales factores o componentes sectoriales: agua, suelo atmósfera, paisaje, flora, fauna, y medio socioeconómico y cultural”. Jaquenod de Zsögön, Silvia, *Iniciación al Derecho Ambiental*, Dykinson, Madrid, 1996, pág. 216.

Este concepto amplio es el que se siguió, por ejemplo, a los efectos de determinar el ámbito de las evaluaciones de impacto ambiental. Así, el artículo 6 del Real Decreto 1131/1988, de 30 de septiembre por el que se aprueba el Reglamento para el ejecución del Real Decreto Legislativo de evaluación del impacto ambiental, dispone lo siguiente en relación con el contenido de la evaluación de impacto ambiental:

“La evaluación de impacto ambiental debe comprender, al menos, la estimación de los efectos sobre la población humana, la fauna, la flora, la vegetación, la gea, el suelo, el agua, el aire, el clima, el paisaje y la estructura y función de los ecosistemas presentes en el área previsiblemente afectada. Asimismo, debe comprender la estimación de la incidencia que el proyecto, obra o actividad tiene sobre los elementos que componen el patrimonio histórico español, sobre las

configuración como “sistema” o “conjunto”, concluye que “el medio ambiente no puede reducirse a la mera suma o yuxtaposición de los recursos naturales y su base física, sino que es el entramado complejo de las relaciones de todos esos elementos”, tratándose así de un concepto estructural cuya idea rectora es el equilibrio de sus factores, tanto estático como dinámico, en el espacio y en el tiempo”, lo que le lleva al concepto de ecología, cuyo objeto son los seres vivos desde el punto de vista de sus relaciones entre sí y con el ambiente .

En esta línea, Fernández Orte prefiere un concepto “íntimamente unido a los recursos naturales (incluido el paisaje), pero entendido éste no como una mera suma de los mismos, sino como un entramado complejo de relaciones entre ellos”¹¹⁹¹, puesto que no pueden considerarse los recursos naturales como compartimentos estancos, sino como elementos que se interrelacionan entre sí¹¹⁹². Esta es el planteamiento del cual también parte Betancor Rodríguez, para el cual la importancia no está en los elementos que componen el medio ambiente, sino el propio sistema, el ecosistema, de forma que los recursos naturales obtengan su protección desde el punto de vista del conjunto al que pertenecen¹¹⁹³.

relaciones sociales y las condiciones de sosiego público, tales como ruidos, vibraciones, olores y emisiones luminosas, y la de cualquier otra incidencia ambiental derivada de su ejecución”.

¹¹⁹¹ Fernández Orte, Jaime, *La Tributación Medioambiental...*, *op. cit.*, pág. 22; Fernández Orte, Jaime, “La extrafiscalidad, las Corporaciones Locales y el medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 11.

¹¹⁹² Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *op. cit.*, pág. 94. La interrelación entre los distintos elementos integrantes del medio ambiente también tiene su reflejo en la ISO 14000:2004 Sistemas Gestión Ambiental, la cual define este concepto como el “entorno en el cual una organización opera, incluyendo el aire, el agua, la tierra, los recursos naturales, la flora, la fauna, los seres humanos y sus interrelaciones”. En este contexto, el entorno se extiende desde el interior de una organización hasta el sistema global.

¹¹⁹³ Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*, *op. cit.*, págs. 535-536. En esta línea, Lorenzetti destaca que, frente a la opción de definir el medio ambiente en función de un listado (agua, suelo, aire, fauna y flora), es preciso distinguir entre el “macro-bien” ambiente y los “microbienes ambientales”. El primero, que es el que predomina, es un sistema en el que se interrelacionan todas sus partes y, por tanto, es más que la sumas de las mismas, mientras que los “micro-bienes ambientales” serían partes del ambiente que, en sí mismas, tienen la característica de subsistemas, al presentar relaciones internas entre sus partes y relaciones externas con el macro-bien, Lorenzetti, Ricardo Luis, *Teoría del Derecho Ambiental*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 14-15.

En efecto, el concepto de medio ambiente está indisolublemente unido a los principios de equilibrio ecológico y protección de los ecosistemas, por lo que, siguiendo a Rosembuj, “ambiente, en suma, es equivalente a equilibrio ecológico y la tutela jurídica persigue, justamente, preservarlo en favor de las diversas especies vivientes, entre las que destaca el hombre”¹¹⁹⁴. Y, en conexión con este equilibrio, la contaminación ambiental se producirá con la alteración de los elementos que componen el ecosistema, provocando su degradación, cuando en un ambiente existan elementos por exceso o por defecto¹¹⁹⁵.

Esta aproximación ecológica al concepto de medio ambiente nos lleva a distinguir el ambiente natural del ambiente artificial, compuesto éste por todos aquellos elementos construidos por el hombre, así como por el ambiente social¹¹⁹⁶, lo que, desde esta perspectiva, conlleva la exclusión del patrimonio histórico-artístico y del urbanismo y la ordenación del territorio¹¹⁹⁷.

¹¹⁹⁴ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, op. cit., pág. 13. Señala Kormondy que “los ecosistemas son estructuras enormemente complejas con un gran número de inter-intra relaciones, con capacidad de ajuste a través de vías de feedback negativas y con tendencia a realizar homeostasis dinámicas”, en el que los seres humanos, pese a no ser más que una de las estructuras interactuantes en los ecosistemas, son los que tienen mayor capacidad para alterarlos y por ello una responsabilidad sobre el medio ambiente muy superior a la de las demás especies, Kormondy, Edward J., *Conceptos de ecología*, Alianza Editorial, Madrid, 4ª edición, 1985 (reimpresión 1994), pág. 237.

En esta misma línea, Bacigalupo Zapater define desde la perspectiva del Derecho Penal el medio ambiente como “el mantenimiento de las propiedades del suelo, el aire y el agua, así como de la fauna y la flora, y las condiciones ambientales de desarrollo de estas especies, de tal forma que el sistema ecológico se mantenga con sus sistemas subordinados y no sufra alteraciones perjudiciales”, Bacigalupo, Zapater, Enrique, “La instrumentación técnico legislativa de la protección penal del medio ambiente”, *Estudios Penales y Criminológicos*, nº 5, 1980-1981, págs. 200-201.

¹¹⁹⁵ Manteca Valdelande, Víctor, “Regulación jurídica de la calidad del aire y la protección de la atmósfera”, *Actualidad Administrativa*, nº 5, quincena del 1 al 15 de marzo, 2008 (versión electrónica), pág. 1.

¹¹⁹⁶ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, op. cit., pág. 14.

¹¹⁹⁷ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, op. cit., págs. 16 y 17. No obstante, como señala el Tribunal Supremo, “el urbanismo se encuentra en evidente y creciente relación con el medio ambiente. El denominado *urbanismo sostenible* resume esa conexión entre ambos títulos”, añadiendo que “en este sentido, la contundente irrupción y el progresivo desarrollo de la preocupación medioambiental, en general, y su proyección sobre el urbanismo, en particular, ha experimentado una significativa evolución en los últimos años”, de tal manera que, si bien tradicionalmente el urbanismo se había venido desatendiendo del medio ambiente, “la inquietud por los valores medioambientales ha surgido recientemente, se ha intensificado progresiva y rápidamente y, en fin, se introduce hasta

A nuestros efectos, y dada la intensa relación entre normativa contable y normativa del Impuesto sobre Sociedades, podemos acudir a la Resolución de 25 de marzo de 2002 del ICAC, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales de las cuentas anuales, que define a efectos contables el “medio ambiente”¹¹⁹⁸ como “el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales”¹¹⁹⁹. Asimismo, se define la “actividad medioambiental” como “cualquier operación cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente”, lo que conlleva que, a pesar de su posible

mezclarse de modo insoluble con el urbanismo” (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2012, RJ 2012\8870).

¹¹⁹⁸ Definición que reproduce la de la Recomendación de 30 de mayo de 2001, relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas.

¹¹⁹⁹ Esta definición, que coincide con la recogida en la Recomendación comunitaria, se ha criticado puesto que, como señalan Fernández Cuesta y Cabezas Ares, se ha seguido una “posición basada en la economía tradicional, para la cual la actividad empresarial es independiente de cualquier consideración ambiental (natural o social) excepto en lo relativo al aprovechamiento económico de la naturaleza como productora de recursos y como receptora de residuos”, desechando la posibilidad de “combinar los aspectos biológicos y sociales para definir el medio ambiente como el entorno vital o conjunto de factores físico-naturales, estéticos, culturales, sociales y económicos que interaccionan con el individuo y la comunidad en que vive”, Fernández Cuesta, Carmen y Cabezas Ares, Alfredo M., “Unas definiciones polémicas: medio ambiente y gasto ambiental”, *Técnica Contable*, nº 643, julio 2002, pág. 567.

En el mismo sentido, Fernández Cuesta, Larrinaga González y Moneva Abadía han criticado que esta definición se corresponde con la noción más tradicional del medio ambiente, en su concepción de recurso económico, ignorando otros aspectos ligados al desarrollo sostenible, como es la integración de los aspectos sociales de la preservación del medio ambiente, Fernández Cuesta, Carmen, Larrinaga González, Carlos y Moneva Abadía, José Mariano, “Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información...”, *op. cit.*, pág. 3.

Coinciden con esta apreciación Senés García y Rodríguez Bolívar, para quienes esta definición de medio ambiente es más restrictiva, “olvidándose de las connotaciones culturales y reduciendo el medio ambiente empresarial al medio ambiente natural [y] provoca la persistencia del fundamental problema de las externalidades medioambientales. Bajo esta definición no se contempla la internalización contable del uso de muchos factores afectados por las empresas en el desarrollo de sus actividades productivas”. Senés García, Belén y Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, *Contabilidad medioambiental: análisis de la Recomendación europea y la Resolución española*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 2003, págs. 130-131.

En el mismo sentido, López Gordo, María Gloria y Rodríguez Ariza, Lázaro, “Limitaciones de la contabilidad...”, *op. cit.*, pág. 44; Déniz Mayor, José Juan, “La regulación de la información contable medioambiental en España. La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del 25 de marzo de 2002”, *Contaduría y Administración*, nº 221, enero-abril 2007, pág. 171.

componente o intencionalidad ambiental, las actuaciones cuyo objeto principal sea distinto no tendrán la consideración de actividades ambientales¹²⁰⁰, con la dificultad derivada de tan subjetivo requisito, que podría conducir a cierta arbitrariedad en su interpretación, poniendo en entredicho los requisitos de fiabilidad y comparabilidad de la información contable¹²⁰¹. Según indican los expositivos de la Resolución, “el acotar dicho concepto [el medio ambiente], restringiéndolo al medio ambiente natural, se realiza teniendo presente la Recomendación de la Unión Europea, de forma que si bien pudiera ampliarse su definición, parece razonable que dada la singularidad del tema, esta posible ampliación sea un proceso que en el futuro se adopte en función de las necesidades que vayan surgiendo. En ese sentido, y por lo que se refiere en concreto al concepto de gasto medioambiental incluye, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas, la protección del aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y el paisaje”. De esta forma, quedarían fuera otros ámbitos que pudieran tener relación con el medio ambiente, sobre los cuales serían de aplicación las normas contables generales¹²⁰².

¹²⁰⁰ Fernández Cuesta, Carmen, Larrinaga González, Carlos y Moneva Abadía, José Mariano, “Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información...”, *op. cit.*, págs. 3-4. Nos encontramos, por tanto, ante una definición restringida, que excluye una aproximación tendente a incluir “todas aquellas actuaciones de la compañía cuyos efectos sobre el entorno adversos sean relevantes, con independencia del carácter benéfico o adverso de los mismos (por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios perjudiciales para el medio ambiente o la producción o extracción de bienes que conllevan daños al mismo), y de la finalidad perseguida”, Déniz Mayor, José Juan, “La regulación de la información contable medioambiental en España...”, *op. cit.*, pág. 174.

¹²⁰¹ López Gordo, María Gloria y Rodríguez Ariza, Lázaro, “Limitaciones de la contabilidad...”, *op. cit.*, págs. 44-45. Para estos autores lo que resulta claro, pese a estas dificultades, es que “la actividad medioambiental debe relacionarse con las acciones que resulten en efectos beneficiosos para el entorno natural”.

¹²⁰² Cuestión, por tanto, que, como apunta Déniz Mayor, no es baladí, puesto que en función del alcance de esta definición se determinará el ámbito de aplicación de esta Resolución. En su opinión, la aceptación restringida, economicista, por la que se decanta la Resolución excluyen de su ámbito de aplicación efectos de especial relevancia como son los “cambios en la dinámica poblacional, la estructura de ocupación, los sistemas de vida tradicionales, la destrucción del patrimonio histórico-cultural, los efectos de la contaminación sobre la salud y el bienestar humano, la seguridad e higiene en el trabajo o el uso no contaminante de los productos de la empresa”, Déniz Mayor, José Juan, “La regulación de la información contable medioambiental en España...”, *op. cit.*, págs. 171-174.

Sin embargo, como se analizará a continuación, no todas los vectores integrantes del medio ambiente han sido contemplados por el legislador a la hora de regular esta deducción, sino que se ha circunscrito a la contaminación atmosférica y acústica, la contaminación de las aguas y los residuos industriales. Por otra parte, las energías renovables son objeto de una deducción específica regulada con efectos a partir del 1 de enero de 2002 y que ha quedado derogada con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011¹²⁰³.

5.4.2 Destino de la inversión a la protección ambiental. Afectación parcial o exclusiva

Distinguiendo entre un elemento objetivo, estático, el medio ambiente como tal y otro dinámico, funcional, que es su protección, el Tribunal Constitucional ha definido esta última como “una acción de amparo, ayuda, defensa y fomento, guarda y custodia, tanto preventiva como represiva”, dando lugar a un concepto jurídico indeterminado cuya concreción corresponde tanto a las normas como a las actuaciones para su cumplimiento. El Tribunal Constitucional configura el medio ambiente como un concepto nacido para reconducir a la unidad los diversos componentes de una realidad en peligro, surgiendo la necesidad de su protección como consecuencia de determinados factores desencadenantes (la erosión del suelo, la deforestación, la desertización, la contaminación de las aguas y la atmósfera, la extinción y degeneración de especies, la degradación de los recursos naturales) y de las actividades que resultan potencial o actualmente dañinas para el medio ambiente. Dichas amenazas han dado lugar a una reacción defensiva que “en todos los planos jurídicos constitucional, europeo y universal se identifica con la palabra «protección», sustrato de una función cuya finalidad primera ha de ser la «conservación» de los existente, pero con una vertiente

¹²⁰³ Como indica Cosín Ochaíta, Rafael, “ambas deducciones contemplan la incentivación de la protección medioambiental bajo dos puntos de vista complementarios, la primera responde a un concepto genérico de protección de los tres vectores vertebradores del medio ambiente (residuos, atmósfera y agua) no incentivándose el cuarto y quinto vector como son el suelo y el ruido, mientras que la segunda complementa a las anteriores incentivando la disminución de la contaminación provocada por uno de los sectores más contaminantes como es el de la energía, a través de incentivar el desarrollo de fuentes de

dinámica tendente al «mejoramiento», ambas contempladas en el texto constitucional (artículo 45.2 C.E.), como también en el Acta Única Europea (art. 130 R) y en las Declaraciones de Estocolmo y Río»¹²⁰⁴.

Partiendo de esta realidad, podemos acudir a las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente, para definir la protección del medio ambiente como toda medida destinada a subsanar o prevenir daños al medio físico o a los recursos naturales debidos a las actividades del beneficiario de la ayuda, a reducir el riesgo de tales daños o a fomentar el uso más eficiente de dichos recursos, incluidas las medidas de ahorro energético y el uso de fuentes de energía renovables¹²⁰⁵.

Ni el artículo 39 del TRLIS ni su actual desarrollo reglamentario exige que los elementos se encuentren afectos de forma exclusiva a la protección del medio ambiente. Pueden tener otro objeto y, particularmente, servir a la actividad productiva de la empresa, pero en tal caso la deducción se aplicará exclusivamente sobre la parte de la inversión que se acredite destinada a la protección del medio ambiente. Así lo han entendido Herrera Molina y Serrano Antón, para los que no tendría sentido impedir la aplicación del beneficio fiscal a una empresa que sustituyera sus instalaciones productivas por otras más respetuosas con el medio ambiente, limitando en este caso la base de la

energía renovables”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 709.

¹²⁰⁴ Resaltando el Tribunal Constitucional que “en el caso del medio ambiente se da la paradoja de que ha de ser defendido por el hombre de las propias acciones del hombre, autor de todos los desafueros y desaguisados que lo degradan, en beneficio también de los demás hombres, y de las generaciones sucesivas. La protección resulta así una actividad beligerante que pretende conjurar el peligro y, en su caso, restaurar el daño sufrido e incluso perfeccionar las características del entorno, para garantizar su disfrute por todos” (Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, de 26 de junio de 1995, RTC 1995\102).

¹²⁰⁵ Fuentes de energía renovables: fuentes de energía no fósiles renovables: eólica, solar, aerotérmica, geotérmica, hidrotérmica y oceánica, hidráulica, biomasa, gases de vertederos, gases de las plantas de tratamiento de depuración y biogases.

deducción al sobrecoste de las nuevas instalaciones como consecuencia de sus bondades ambientales¹²⁰⁶.

Sin embargo, Sanz Gadea, comentando la introducción de este incentivo fiscal por la Ley 13/1996 y antes de la promulgación de la regulación de desarrollo, destacaba la importancia de este requisito, precisando que “si el elemento patrimonial no está destinado a la protección del medio ambiente sino a la producción no tendrá derecho a la deducción, aun cuando dicho elemento patrimonial cause una contaminación nula o más reducida que la del elemento al que sustituye”¹²⁰⁷.

A este respecto, cabe destacar que la regulación reglamentaria aprobada difiere de la contenida en el Proyecto de Real Decreto, según la cual las inversiones debían tener como objeto exclusivo la protección del medio ambiente, permitiéndose finalmente su aplicación, aunque sea parcialmente, a todas las inversiones y mejoras¹²⁰⁸. En consecuencia, será suficiente que la inversión realizada favorezca la protección del medio ambiente, con independencia de que esta sea su finalidad exclusiva o no.

Desde el punto de vista contable, ya hemos visto que la definición de activo ambiental no exige la afectación exclusiva a la protección ambiental, sino que su finalidad “principal” sea la minimización del impacto medioambiental o la

¹²⁰⁶ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 11.

¹²⁰⁷ Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 110.

¹²⁰⁸ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 43. Concretamente, se exigía que las inversiones tuvieran “por objeto específico y exclusivo” alguna de las finalidades protectoras del medio ambiente cubiertas por la deducción. El texto del Proyecto puede encontrarse en la Revista de Contabilidad y Tributación, nº 172, julio de 1997, págs. 193-194. Según apunta Lucas Durán, el dictamen del Consejo de Estado entendió que si la norma reglamentaria hubiera exigido exclusividad, tal requisito podría haber resultado ilegal por no exigirse en dichos términos por la Ley, Lucas Durán, Manuel, “Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 124.

protección y mejora del medio ambiente¹²⁰⁹. La normativa fiscal, en línea con la contable, tampoco exige la afectación exclusiva, si bien es evidente que, como apuntan Gutiérrez y Villaró, la finalidad o destino del elemento patrimonial constituye uno de los requisitos imprescindibles para el disfrute de esta deducción, por lo que, si la inversión no tiene por objeto específico evitar o reducir la contaminación ambiental derivada de la actividad económica, sino mejorar en algún aspecto esta última, sólo se tendría derecho a la deducción parcialmente¹²¹⁰.

Así, como señalan Cosín Ochaíta¹²¹¹ y Gutiérrez Lousa¹²¹², las inversiones no tienen que tener por objeto exclusivo alguna de las finalidades de protección medioambiental, pudiéndose emplear en otras finalidades diferentes, pero sí deben de cumplir el requisito de guardar una relación directa con la función protectora del medio ambiente, y es en base a esa relación directa donde la deducción se aplicará, concretamente sobre la parte de la inversión destinada a la finalidad ambiental¹²¹³. Este criterio es asimismo compartido por Mata

¹²⁰⁹ A este respecto, Déniz Mayor advierte que en la definición del activo ambiental “se establece como criterio clave para la tipificación de un activo como medioambiental que su “finalidad principal sea...”, lo cual puede entrar en conflicto con aquellos casos en los que la empresa satisface un sobreprecio por la adquisición de activos que presentan como característica frente a opciones más baratas, el incorporar de forma indiferenciada una mejora que implica un menor daño al medio ambiente (por ejemplo, un consumo de energía más eficiente o una menor emisión de gases contaminantes). Como se observa, existe una clara preferencia de la Resolución por las denominadas soluciones “fin de tubería” (léase chimeneas, depuradoras, etc.), al ser más fácil medir y por tanto contabilizar, los costes ambientales incurridos que cuando se postulan soluciones integradas cuyas medidas anticontaminantes quedan ocultas o implícitas en el proceso”, Déniz Mayor, José Juan, “La regulación de la información contable medioambiental en España. La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del 25 de marzo de 2002”, Contaduría y Administración, nº 221, enero-abril 2007, pág. 179.

¹²¹⁰ Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1300. Advierten estos autores que, “debido a la íntima correlación que en este tipo de empresas se produce entre actividad y protección del medio ambiente, consideramos que habrá de estarse a cada caso en concreto para determinar la procedencia o no de esta deducción ya que el legislado pretende evitar que, bajo este incentivo fiscal, pueda encubrirse una deducción por inversiones en activos fijos nuevos que para el ejercicio 1997 y siguientes ha desaparecido de nuestro ordenamiento tributario”.

¹²¹¹ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, págs. 710 y 715.

¹²¹² Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, pág. 794.

¹²¹³ Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (1)*,..., *op. cit.*, pág. 780.

Rodríguez, para quien pueden entenderse incluidos aquellos elementos patrimoniales que no están destinados a la protección del medio ambiente, pero que pueden contaminar, pues para evitarlo pueden adquirirse o producirse con la incorporación de mayores o menores medidas anticontaminantes (con mayor o menor esfuerzo financiero)¹²¹⁴.

En este mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 2 de abril de 2004 (JUR 2004\137661), según la cual “utilizando también el DRAE el término «destinar» se define como «ordenar, señalar o determinar una cosa para algún fin o efecto», es decir, el fin o efecto de las inversiones ha de ser la protección del medio ambiente”. Por lo tanto, a juicio del Tribunal, “la norma reglamentaria favorece en este caso al administrado, en la medida en que determina que cuando las inversiones no tienen por objeto exclusivo la protección medioambiental, no las excluye de la deducción sino únicamente requiere que se identifique la parte de las mismas que cumple con tal finalidad”¹²¹⁵. Esto significa, siguiendo al Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2009 (JUR 2009\487943), que en tanto una planta no tenga como fin exclusivo o primordial la protección ambiental, sino que obedezca a razones productivas, no podrán considerarse estrictamente medioambientales todas las inversiones realizadas en ella, lo que exigiría la identificación de aquellas dirigidas de forma específica a la protección del medio ambiente.

5.4.3 Objeto específico ambiental

De forma conexas con lo anterior, tanto el artículo 2 del Real Decreto 1594/1997 como la redacción del artículo 45.1 del Real Decreto 537/1997 dada por el Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, por el que se modifican determinados

¹²¹⁴ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 42.

¹²¹⁵ La Sentencia puntualiza que no corresponde a la Administración ambiental determinar qué parte de la inversión se encuentra destinada a la protección del medio ambiente, sino que dicha carga corresponde a quien pretende la certificación.

artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, preveían que, para la aplicación de la deducción, era preciso que las inversiones tuvieran por objeto “específico” alguna de las finalidades perseguidas por dicho precepto, que, como veremos, son tres: evitar o reducir la contaminación atmosférica (y actualmente acústica) procedente de las instalaciones industriales; evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas; y favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de los residuos industriales.

No obstante, la redacción del desarrollo reglamentario dada por el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, vigente desde el 1 de enero de 2002, eliminó dicho requisito y trasladó a la regulación de la base de deducción la exigencia de identificar la parte de inversión destinada a la protección del medio ambiente en el caso de que aquella no tuviera por objeto exclusivo alguna de las finalidades de protección ambiental que dan derecho a deducción.

En cualquier caso, y aunque sea a meros efectos didácticos, consideramos conveniente hacer una breve referencia a esta cuestión, puesto que la eliminación de este requisito podría dar lugar a entender que se ha ampliado el ámbito objetivo de las inversiones objeto de deducción. Concretamente, las dudas pueden plantearse al regularse inicialmente que las inversiones deberían tener por objeto “específico” la reducción de la contaminación atmosférica, de la contaminación de las aguas y de los residuos industriales. Sin embargo, conviene advertir que el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no prevé que las inversiones en instalaciones reúnan el requisito de la “especificidad”, sino que se realicen en elementos patrimoniales del inmovilizado material “destinados a la protección del medio ambiente”. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 2 de abril de 2004 (JUR 2004\137661), anteriormente citada, señala que la utilización en el precepto legal de “la palabra destinar sin más, es equivalente a exclusivo, por lo

que si efectivamente no se hubiera pretendido por el Legislador dar ese carácter de especificidad de la inversión, posiblemente se hubiera usado los términos “destinadas fundamentalmente” o “destinadas en su caso” a la protección del medio ambiente”. En consecuencia, podría cuestionarse si no se incurrió en un exceso reglamentario, puesto que la redacción de la norma con rango legal no parece tan restrictiva como la redacción original de la norma reglamentaria.

En todo caso, no ha de confundirse objeto “exclusivo” con objeto “específico”. Como apunta García Izquierdo, “lo primero que conviene precisar es que no debe confundirse la exigencia de que las inversiones tengan por objeto específico alguna de las finalidades medioambientales señaladas, con el hecho de que tengan o no por objeto exclusivo alguna de tales finalidades, pues mientras lo primero era obligatorio para que pudiera nacer el derecho a la deducción por inversiones (si la instalación no tenía por objeto evitar o reducir la contaminación medioambiental que se deriva de la actividad económica, sino mejorar en algún aspecto esta última, no se cumplía la finalidad específica seguida por la norma), lo segundo sólo implica que únicamente cabe una aplicación parcial de la deducción a la parte proporcional de la inversión destinada específicamente a la protección del medio ambiente”¹²¹⁶.

Efectivamente, es en la regulación de la determinación de la base imponible donde ahora se contiene la previsión de que en el caso de que las inversiones no tengan por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades, deberá poderse identificar la parte de las mismas destinadas a la protección del medio ambiente. Siguiendo a Mata Rodríguez, “el problema que nos encontraremos en caso de que sólo se acredite parcialmente, consistirá en demostrar la base de deducción, lo que exige informe técnico de los servicios competentes del sujeto pasivo”¹²¹⁷.

¹²¹⁶ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 10.

¹²¹⁷ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 46.

Por lo tanto, la identificación de la parte de la inversión afecta a la protección del medio ambiente tiene por objeto posibilitar la determinación de la base de cálculo de la deducción, ya que sólo constituirá dicha base la parte que guarde relación directa con la función protectora del medio ambiente (art. 36 RIS), como se expondrá en puntos posteriores.

5.5 Que tengan por objeto determinadas finalidades ambientales

Si bien lo razonable es que se hubiera configurado este incentivo desde una perspectiva integradora de la protección del medio ambiente y, por tanto, sin circunscribir su ámbito a determinados elementos integrantes del mismo¹²¹⁸, el legislador ha optado por incentivar las actitudes de los agentes económicos que permitan reducir aquellas agresiones del medio ambiente que ha considerado prioritarias¹²¹⁹, esto es:

¹²¹⁸ La desconfianza hacia las medidas “curativas” que se limitan a reparar los daños causados al medio ambiente, concretamente hacia su eficacia, ya que en ocasiones no es posible restituir la situación del medio a las condiciones existentes con carácter previo a su deterioro, junto con la limitación de los instrumentos sectoriales para atajar los procesos de contaminación que afectan a más de un medio, han llevado a la preponderancia de los instrumentos preventivos (tendientes a evitar la contaminación) e integradores (tienen en cuenta la incidencia en todos los medios), como se ha puesto de manifiesto con la Directiva 96/61/CE de prevención y control integrados de la contaminación, Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, “El régimen jurídico del control integrado de la contaminación”, *op. cit.*, págs. 552-553.

¹²¹⁹ A juicio de Herrera Molina y Serrano Antón, la exclusión de otros vectores ambientales puede deberse a que el legislador haya considerado que los daños ambientales en dichos ámbitos presenten una importancia secundaria, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 10. También Jiménez Compaired destaca la contaminación de la atmósfera, la contaminación de las aguas y la acumulación de residuos como los principales problemas que deben afrontar las autoridades públicas, Jiménez Compaired, Ismael, “La fiscalidad ambiental en Aragón”, Noticias de la Unión Europea, nº 289, febrero de 2009, pág. 3.

En los territorios forales vascos el ámbito de la deducción es considerablemente más amplio, al incluir:

- Inversiones realizadas en los equipos a que se refiere la Orden del Consejero de Ordenación del Territorio y Medio Ambiente del Gobierno Vasco por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias (deducción del 30%), siempre que la inversión se efectúe en equipos completos de los definidos en la citada Orden, sean nuevos y estén directamente afectos a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa correspondiente.
- Inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material y los gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados en el ejercicio para la realización de aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco (deducción del 15%).

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

De la lectura de este precepto, podemos observar que el mismo no comprende en su ámbito de aplicación las actuaciones tendentes a la protección de todos los elementos constituyentes del medio ambiente, sino que lo limita a la atmósfera (contaminación atmosférica), el agua (carga contaminante) y los residuos industriales, con la finalidad de reducir el efecto contaminante¹²²⁰ sobre dichos

-
- Inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto alguno o algunos de los que se indican seguidamente, dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental (deducción del 15%): a) Minimización, reutilización y valorización de residuos; b) Movilidad y Transporte sostenible; c) Regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias; d) Minimización del consumo de agua y su depuración; e) Empleo de energías renovables y eficiencia energética.

Por su parte, la deducción en la Comunidad Foral de Navarra se extiende a:

- Las inversiones en elementos del inmovilizado material afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa, siempre que dichas inversiones se realicen para mejorar las exigencias establecidas en la normativa medioambiental. Será necesaria una aprobación expresa por el Departamento de Economía y Hacienda, previo informe, en su caso, del organismo oficial competente por razón de la materia (deducción del 15%).
- Adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera sólo por aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica (deducción del 15%).

¹²²⁰ La contaminación, siguiendo a Kormondy, se define por el Environmental Pollution Panel, del Comité Asesor Científico del presidente de los Estados Unidos, presentada en el “Informe para el restablecimiento de la calidad de nuestro ambiente”, de noviembre de 1965, como un “subproducto de las actividades humanas”. Concretamente se indica lo siguiente:

“La contaminación ambiental es la alteración desfavorable de nuestro entorno, como subproducto total (o en gran parte) de las actividades humanas y a través de los efectos directos o indirectos que se derivan de los cambios en la distribución de la energía, los niveles de radiación, la constitución química y física y la abundancia de los organismos. Estos cambios pueden afectar al hombre directamente a través del abastecimiento de agua y de los productos agrícolas o biológicos, de sus objetivos o bienes materiales o de sus posibilidades de solaz y disfrute de la naturaleza [...] la contaminación, pues, se puede considerar como una consecuencia primaria de un comportamiento irracional, por el que se descuidan enormemente

vectores específicos¹²²¹. Esta aproximación vectorial se puede considerar en cierto modo desfasada, por cuanto el principio que se está imponiendo en los últimos años es el de la prevención y control integrado de la contaminación, al considerarse que el “tratamiento por separado del control de las emisiones a la atmósfera, el agua o el suelo puede potenciar la transferencia de contaminación entre los diferentes ámbitos del medio ambiente, en lugar de proteger al medio ambiente en su conjunto”, siendo la finalidad de un enfoque integrado del control de la contaminación la de evitar “las emisiones a la atmósfera, el agua y el suelo, siempre que sea practicable, tomando en consideración la gestión de los residuos, y, cuando ello no sea posible, reducirlas al mínimo, a fin de alcanzar un elevado grado de protección del medio ambiente en su conjunto”¹²²².

No obstante, a la vista del enfoque vectorial del artículo 39 del TRLIS y para delimitar su ámbito de aplicación, es preciso definir las inversiones que habilitan para la aplicación de la deducción, por lo que, compartiendo el criterio de Bokobo Moiche¹²²³ y García Izquierdo¹²²⁴, al no contener la normativa tributaria ninguna

los efectos y los recursos se usan indebidamente o se eliminan Pero los contaminantes incluyen además a los subproductos naturales de la actividad metabólica del hombre y de los organismos de los que depende para su alimento [...] los contaminantes, términos inquietantes en el mundo actual, son en realidad subproductos normales del hombre en tanto que organismos puramente biológicos y ser social creado”.

Kormondy, Edward J., *Conceptos de ecología, op. cit.*, págs. 254-255

¹²²¹ A juicio de Cosín Ochaíta, esta deducción “responde a un concepto genérico de protección de los tres vectores vertebradores del medio ambiente (residuos, atmósfera y agua) no incentivándose el cuarto y quinto vector como son el suelo y el ruido”. La deducción para inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables, vigente hasta el ejercicio 2010, complementaría, a juicio de este autor, los anteriores vectores “incentivando la disminución de la contaminación provocada por uno de los sectores más contaminantes como es el de la energía, a través de incentivar el desarrollo de fuentes de energía renovables”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 709. Sobre esta cuestión ahondaremos con posterioridad.

¹²²² Preámbulo de la Directiva 1996/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación, transpuesta al ordenamiento interno por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrado de la contaminación, cuyo objeto, es “evitar o, cuando ello no sea posible, reducir y controlar la contaminación de la atmósfera, del agua y del suelo, mediante el establecimiento de un sistema de prevención y control integrados de la contaminación, con el fin de alcanzar una elevada protección del medio ambiente en su conjunto” (artículo 1).

¹²²³ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág.101.

definición que fije el alcance de los conceptos “*contaminación atmosférica*”, “*carga contaminante*” o “*residuo industrial*”, parece preciso acudir a las definiciones previstas en la normativa ambiental¹²²⁵, si bien, como veremos, su interpretación administrativa y jurisprudencial en el ámbito tributario no siempre ha sido respetuosa con dichas definiciones y, en consecuencia, no se encuentra exenta de polémica¹²²⁶.

Si bien profundizaremos sobre esta cuestión con posterioridad, cabe anticipar que la complejidad se incrementa al cruzarse vertical y horizontalmente las competencias para dictar normativa en materia ambiental, así como para desarrollarla y ejecutarla, en los más diversos ámbitos territoriales de la Administración (Estado, Comunidades Autónomas, Entes locales), así como por el papel creciente de los organismos internacionales.

¹²²⁴ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 11. Este autor, pese a considerar que la disparidad terminológica entre la normativa ambiental y fiscal puede perder importancia, en tanto que la deducción se condiciona a la convalidación de la inversión por la Administración ambiental competente, se debería buscar la aproximación de conceptos, para lo cual bastaría con trasladar los términos medioambientales a la norma fiscal. Esta aproximación es aún más aconsejable teniendo en cuenta la multiplicidad de órganos administrativos para convalidar las inversiones, muchos de los cuales carecen de los medios materiales y personales para calibrar las consecuencias fiscales de la emisión de la certificación de convalidación, García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 17.

¹²²⁵ La remisión a la normativa ambiental ha sido expresamente reconocida por la DGT (consulta 1977-02, de 19 de diciembre de 2002) en relación con el concepto de residuo para la aplicación del tipo impositivo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales (art. 90.Uno.2.6º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido). La remisión expresa la podemos encontrar en determinadas normas autonómicas. Así, por ejemplo, en el caso de Andalucía, la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas dispone en su artículo 12 que, sin perjuicio de las definiciones propias contenidas en dicha norma, los conceptos de la materia medioambiental serán los establecidos por la normativa medioambiental de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la normativa básica estatal y por la normativa comunitaria aplicable a la materia.

¹²²⁶ Como hemos señalado con anterioridad, esta situación ya había sido puesta de manifiesto por Rivas Sánchez, en relación con la deducción por actividades de I+D+i, destacando las dificultades derivadas de las definiciones fiscales, en concreto, de la ausencia de una configuración sistemática de las mismas, a pesar de las continuas modificaciones introducidas con el ánimo de mejorar la situación, pero que no ha hecho sino incrementar los frentes de controversia con la Administración, Rivas Sánchez, Carlos, “Los incentivos fiscales a la innovación...”, *op. cit.*, pág. 152

5.5.1 Evitar o reducir la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales

Como señala la Exposición de Motivos de la derogada Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de protección contra la contaminación atmosférica, “el aire es un elemento indispensable para la vida y, por tanto, su utilización debe estar sujeta a unas normas que eviten el deterioro de su calidad por abuso o uso indebido del mismo, de tal modo que se preserve su pureza dentro de unos límites que no perturben el anormal desarrollo de los seres vivos sobre la tierra ni atenten contra el patrimonio natural y artístico de la Humanidad, que esta generación tiene el deber de proteger para legar un mundo limpio y habitable a las generaciones futuras. El aire, por otra parte, es un bien común limitado y, por tanto, su utilización o disfrute deberá supeditarse a los superiores intereses de la comunidad frente a los intereses individuales”.

Más de treinta años después, la Ley 37/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y de protección de la atmósfera¹²²⁷, continúa recordando que “por su condición de recurso vital y por los daños que de su contaminación pueden derivarse para la salud humana, el medio ambiente y demás bienes de cualquier naturaleza, la calidad del aire y la protección de la atmósfera ha sido, desde hace décadas, una prioridad de la política ambiental. Así, a medida que los procesos de industrialización y de urbanización de grandes áreas territoriales fueron provocando impactos negativos en la calidad del aire, se hizo preciso, tanto en el plano nacional como regional e internacional, la articulación de un amplio repertorio de instrumentos legales tendentes a hacer compatibles el desarrollo económico y social y la preservación de este recurso natural”. En definitiva, la importancia de la protección del aire, siguiendo a Martín Mateo, deriva de que “la atmósfera es el ámbito que hace posible la vida sobre la Tierra y cuya

¹²²⁷ El objeto de esta Ley es establecer las bases en materia de prevención, vigilancia y reducción de la contaminación atmosférica con el fin de evitar y cuando esto no sea posible, aminorar los daños que de ésta puedan derivarse para las personas, el medio ambiente y demás bienes de cualquier naturaleza, aplicándose los principios de cautela y acción preventiva, de corrección de la contaminación en la fuente misma y de quien contamina paga.

alteración por obra del hombre o simplemente por procesos espontáneos de la naturaleza, puede afectar a las formas de vida sobre nuestro planeta”¹²²⁸.

Sin embargo, a pesar de su importancia, no existe una definición jurídica de aire o atmósfera, probablemente por su condición de bien común, que no puede ser objeto de propiedad ni de dominio público¹²²⁹. En este sentido, como puso de manifiesto la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de noviembre de 1990 (RJ 1990\9269), “el aire es un bien común limitado y su utilización y disfrute debe supeditarse a los superiores intereses de la comunidad frente a los intereses individuales o de grupo movidos por la explotación económica de la energía o industria”.

Las agresiones a la atmósfera se producen por la emisión¹²³⁰ de contaminantes que pueden ser gases (óxidos de azufre, óxidos de nitrógeno, hidrocarburos inquemados, óxidos de carbono, compuestos halogenados,...)¹²³¹, partículas y

¹²²⁸ Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 435. Ahora bien, con anterioridad a la eclosión del problema del cambio climático, consideraba que “el problema de la contaminación atmosférica es bien distinto del de la contaminación de las aguas. Las masas líquidas, bases inexcusables del sistema biológico terrestre, están seriamente amenazadas y puede llegarse a límites donde la recuperación es inviable [...] El caso del aire, sin embargo, es diferente, y el mayor peligro de modificación global de los sistemas terráqueos se reconduce precisamente a la transmisión a los mares de los efectos de una atmósfera contaminada. Pero la posibilidad de alteración del clima mundial o del deterioro irreparable de la atmósfera, como consecuencia de la contaminación, está lejos de demostrarse”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, págs. 448-449.

¹²²⁹ Y en consecuencia, ha de analizarse cuál es el ámbito más adecuado para adoptar la regulación necesaria para su protección, de forma que cuando los efectos contaminantes tengan un carácter “planetario”, puede no ser suficiente la regulación nacional o local, sino necesaria una regulación de alcance también “planetario”, Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental, op. cit.*, págs. 585-588.

¹²³⁰ Siguiendo a Martín Mateo, “se denomina emisión a la transmisión a la atmósfera de ciertas sustancias perjudiciales, nocivas, o simplemente incómodas, para las formas de vida y en definitiva trascendentes para el bienestar, la salud o quizá la propia conservación de la especie humana”. Este concepto no se debe confundir, si bien se encuentra estrechamente ligado, con el de inmisión, que es el resultado de las emisiones producidas por los distintos focos, “esto es, el nivel de contaminación alcanzado una vez mezcladas las emisiones con los componentes naturales de la atmósfera”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, págs. 450-451. Desde el punto de vista legal, el artículo 2 de la Ley 34/2007 define la “emisión” como la “descarga a la atmósfera continua o discontinua de materias, sustancias o formas de energía procedentes, directa o indirectamente, de cualquier fuente susceptible de producir contaminación atmosférica”.

¹²³¹ Manteca Valdelande se decanta por esta primera faceta de la contaminación atmosférica, al definir como contaminante atmosférico “cualquier sustancia con identidad química introducida directa o

fuentes de energía (contaminación acústica, electromagnética, radiactiva), encontrándose su origen tanto en procesos naturales¹²³² (desertización por erosión, incendios por causas naturales, actividades volcánica y otros fenómenos geológicos)¹²³³ como antropogénicos, derivados de la acción humana, como consecuencia de procesos industriales, urbanos y comerciales y en el sector del transporte¹²³⁴.

Centrándonos en el impacto medioambiental de la actividad humana sobre la atmósfera, Cosín Ochaíta y Gutiérrez Lousa apuntan que el mismo “se traduce en la emisión de sustancias reactivas así como de sustancias inertes que

indirectamente en el aire por causa de la acción humana y que se produce a consecuencia de la alteración que se produce en el entorno, lo que conlleva alteraciones en los ciclos de vida”, Manteca Valdelande, Víctor, “Regulación jurídica de la calidad del aire...”, *op. cit.*, pág. 1. El Anexo I de la Ley 34/2007 contiene la siguiente relación de contaminantes: 1. Óxidos de azufre y otros compuestos de azufre; 2. Óxidos de nitrógeno y otros compuestos de nitrógeno; 3. Óxidos de carbono; 4. Ozono; 5. Compuestos orgánicos volátiles; 6. Hidrocarburos aromáticos policíclicos y compuestos orgánicos persistentes; 7. Metales y sus compuestos; 8. Material particulado (incluidos PM10 y PM2,5); 9. Amianto (partículas en suspensión, fibras); 10. Halógenos y sus compuestos; 11. Cianuros; 12. Policlorodibenzodioxinas y policlorodibenzofuranos; 13. Sustancias y preparados respecto de los cuales se haya demostrado o existan indicios razonables de que poseen propiedades cancerígenas, mutágenas, xenoestrógenas o puedan afectar a la reproducción a través de aire; 14. Sustancias que agotan la capa de ozono.

¹²³² Define, en este sentido, la Ley 34/2007, en su artículo 2, las “emisiones procedentes de fuentes naturales” como las “emisiones de contaminantes no producidos directa o indirectamente por actividades humanas, incluyendo fenómenos naturales tales como erupciones volcánicas, actividades sísmicas, actividades geotérmicas, incendios no intencionados en la naturaleza, vientos fuertes, sales marinas o la resuspensión atmosférica o el transporte de partículas naturales de regiones áridas”.

¹²³³ Advierte Martín Mateo que “los aumentos nocivos de ciertos ingredientes de la atmósfera no son únicamente imputables a la civilización; por ejemplo, los volcanes tienen una potencia contaminante muy superior a la que puede generar el hombre si descartamos quizá la posibilidad de un uso imprudente y suicida de la energía atómica”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 436. En el mismo sentido, se ha señalado que “en cuestión de cantidades, las cifras de contaminantes liberados a la atmósfera por causas naturales no son nada despreciables y, de hecho, no es rara la ocasión en que superan a las de naturaleza antropogénica”, Sanz Pérez, David Cruz, *La administración local y la protección de la atmósfera. La intervención a través de instrumentos de control preventivo*, Cedecs, Barcelona, 1999, pág. 65.

¹²³⁴ Manteca Valdelande, Víctor “Regulación jurídica de la calidad del aire y la protección de la atmósfera”, *Actualidad Administrativa*, nº 5, quincena del 1 al 15 de marzo, 2008 (versión electrónica), págs. 1-2; Sanz Pérez, David Cruz, *La administración local y la protección de la atmósfera...*, *op. cit.*, págs. 65-66. La situación no parece haber cambiado mucho en los últimos años, puesto que en el año 1977 ya advertía Martín Mateo que “los principales agentes que contribuyen a la contaminación atmosférica son la industria, los hogares domésticos y los medios de transporte, a los que se añade la contaminación de origen agropecuario”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 452.

provocan el efecto invernadero y el deterioro de la capa de ozono¹²³⁵. Las primeras actúan en la calidad del aire de los centros urbanos e industriales, pudiendo ser sustancias que se conserven tal y como han sido emitidas por los focos industriales contaminantes, en cuyo caso se denominan contaminantes primarios o bien, éstos pueden haber sufrido una transformación después de su emisión, dando lugar a los denominados contaminantes secundarios¹²³⁶. De forma similar, Herrera Molina y Chico de la Cámara destacan como principales efectos negativos de la contaminación atmosférica el problema del cambio climático, el deterioro de la capa de ozono o el fenómeno de la lluvia ácida¹²³⁷.

Por tanto, siguiendo a López-Guzmán Guzmán, la contaminación atmosférica da lugar a una modificación de la composición natural del aire como consecuencia de la introducción de sustancias extrañas o variaciones importantes en la misma, perjudicando a la salud humana, originando cambios climáticos y causando daños en la fauna, así como en materiales y otros objetos fabricados por el hombre¹²³⁸. La mencionada Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de protección de

¹²³⁵ De ahí la importancia del carácter transfronterizo de la contaminación atmosférica, ya que “fenómenos como el efecto invernadero o el agujero de la capa de ozono ponen de manifiesto la globalidad del problema y la necesidad de que todos los Estados sean capaces de adoptar las medidas necesarias para frenarlo”, Maties García, Joan, *Derecho medioambiental de la empresa y de las corporaciones locales*, Atelier, Barcelona, 1999 (versión electrónica), Capítulo 6. Emisiones atmosféricas, pág. 2.

¹²³⁶ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, *op. cit.*, pág. 710. Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, pág. 794-795.

Partiendo de la distinción entre contaminantes primarios y secundarios, Zorrilla Suárez y Hernández Rubio destacan que la regulación de la contaminación atmosférica se apoya en los conceptos de emisión e inmisión de sustancias contaminantes, correspondiendo el primero al proceso por el cual los contaminantes primarios aparecen en el medio y el segundo a la concentración de los contaminantes secundarios en un punto determinado, Zorrilla Suárez, Manuel María y Hernández Rubio, Carolina, “Los impuestos sobre la contaminación atmosférica”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 563.

¹²³⁷ Herrera Molina, Pedro Manuel y Chico de la Cámara, Pablo, “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 106; Chico de la Cámara, Pablo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 185.

¹²³⁸ López-Guzmán Guzmán, Tomás J., *Fiscalidad ambiental: ...*, *op. cit.*, págs. 9-10.

la contaminación atmosférica, define ésta como “la presencia en el aire de materias o formas de energía que impliquen riesgo, daño o molestia grave para las personas y bienes de cualquier naturaleza”¹²³⁹. Con prácticamente los mismos términos se define la contaminación atmosférica en la Ley 37/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y de protección de la atmósfera: “la presencia en la atmósfera de materias, sustancias o formas de energía que impliquen molestia grave, riesgo o daño para la seguridad o la salud de las personas, el medio ambiente y demás bienes de cualquier naturaleza”¹²⁴⁰.

Por su parte, la Ley 16/2001, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, contiene una amplia definición de contaminación¹²⁴¹ de la que se podría concluir que la contaminación atmosférica es la introducción, directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, que pueden tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que pueden causar daños a los

¹²³⁹ Los elementos contaminantes, por tanto, son materiales y formas de energía. Esta cuestión la retomaremos en las próximas páginas para discutir la inclusión de la contaminación acústica en el concepto contaminación atmosférica. Por ahora, baste decir que Jaquenod de Zsögön ofrece una definición similar de contaminación: adición de cualquier tipo de energía o de materia residual al entorno. Jaquenod de Zsögön, Silvia, *Introducción al Derecho Ambiental*, op. cit., pág. 218.

Por otra parte, la normativa autonómica asimismo ha regulado de forma específica en materia de protección de la atmósfera. Así, por ejemplo, la Ley 8/2002, de 18 de diciembre, de protección del ambiente atmosférico de Galicia, define la contaminación atmosférica como la “introducción en la atmósfera por el hombre, directa o indirectamente, de sustancias o formas de energía que, por sí mismas o como consecuencia de su transformación, tengan una acción nociva de tal naturaleza que implique un riesgo sobre la salud humana o el medio ambiente, que cause daños, inmediatos o diferidos, o molestias a las personas, los recursos biológicos, los ecosistemas y los bienes de cualquier naturaleza”.

¹²⁴⁰ Según la Directiva europea 84/360, relativa a la lucha contra la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales, la contaminación atmosférica es la introducción en la atmósfera, por el hombre, directa o indirectamente, de sustancias o de energía que tengan una acción nociva de tal naturaleza que ponga en peligro la salud del hombre, que cause daños a los recursos biológicos y a los ecosistemas, que deteriore los bienes materiales y que dañe o perjudique las actividades recreativas y otras utilidades legítimas del medio ambiente.

¹²⁴¹ Como señala Sanz Pérez, “de la lectura del texto de la Directiva surge una rápida y clara conclusión: si bien el concepto a definir ya no es el de contaminación atmosférica, el esquema y contenido básico de la definición es el mismo que se da por el Derecho comunitario a esta expresión”, Sanz Pérez, David Cruz, *La administración local y la protección de la atmósfera...*, op. cit., pág. 54.

bienes materiales o deteriorar o perjudicar el disfrute u otras utilizaciones legítimas del medio ambiente¹²⁴².

La protección de la atmósfera que persigue la Ley 34/2007, conforme indica su artículo 4, se basará en los principios de cautela y acción preventiva, de corrección de la contaminación en la fuente misma y de quien contamina paga, estableciéndose la obligación de los poderes públicos de adoptar cuantas medidas sean necesarias para alcanzar y mantener un nivel de protección elevado de las personas y del medio ambiente y de los particulares de esforzarse en contribuir a evitar y reducir la contaminación atmosférica, todo ello con la finalidad de integrar la protección atmosférica como una variable clave para conseguir un desarrollo sostenible. En este contexto, la fiscalidad tiene un papel a desempeñar en la protección de la atmósfera. Precisamente, la Ley 34/2007, en su artículo 25, contempla la promoción por la Administraciones Públicas, en el ámbito de sus competencias, del uso de la fiscalidad ecológica¹²⁴³ y de otros instrumentos de política económica ambiental para contribuir a los objetivos de dicha Ley¹²⁴⁴.

La faceta fiscal de la protección de la atmósfera ha sido asumida principalmente por las Comunidades Autónomas¹²⁴⁵, que han introducido diversos tributos para

¹²⁴² Atendiendo a las definiciones de “contaminación” y “emisión” de la Directiva 96/61/CE, antecedente de la Ley 16/2001, Bokobo Moiche considera que “serán deducibles aquellas inversiones que eviten o reduzcan la emisión de sustancias, vibraciones, calor o ruido”, Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 101.

¹²⁴³ Al inicio de la década de los 90 se consideraba que los tributos sobre emisiones no jugaban un papel destacado en la protección de la atmosférica dada la compleja instrumentación, el alto coste administrativo, la fuerte oposición por los sectores más afectados y la inexistencia de un tratamiento colectivo al que asignar los recursos, Opschoor, J.B., y Vos, H.B., *Economic instruments for environmental protection*, *op. cit.*, pág. 36.

¹²⁴⁴ Entre los más novedosos, destacan los mecanismos para la reducción de las emisiones de gases de efecto invernaderos, como, por ejemplo, el régimen de comercio de derechos de emisión.

¹²⁴⁵ Peña Amorós explica que la prevalencia de la tributación autonómica sobre la estatal en el terreno medioambiental se debe a la necesidad de las comunidades autónomas de inventar nuevos objetos de imposición, Peña Amorós, María del Mar, “El Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera de la Región de Murcia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 278, marzo de 2008, págs. 41-42. Además, a ello se han de añadir las dudas que suscita el intento de solucionar un problema global (planetario) por medio de impuestos regionales, Jorge García-Inés, Marta, “La respuesta autonómica ante cierto tipo de

gravar la emisión de sustancias contaminantes a la atmósfera¹²⁴⁶ con distintos alcances: la normativa de Galicia¹²⁴⁷ y Castilla-La Mancha¹²⁴⁸ limitan su objeto imponible a la emisión de determinados compuestos a la atmósfera (dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno, o cualquier otro compuesto oxigenado de azufre o de nitrógeno)¹²⁴⁹; por su parte, el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera aprobados por la Comunidad Autónoma de Andalucía¹²⁵⁰ y Aragón¹²⁵¹ añaden a los anteriores compuestos el dióxido de carbono; en el caso de Murcia¹²⁵², se grava la emisión de dióxido de azufre, óxidos de nitrógeno, compuestos orgánicos volátiles y amoniaco; finalmente, en la Comunidad Valenciana se

contaminación atmosférica”, *Revista de Estudios Regionales*, nº 76, mayo-agosto 2006, pág. 196, Jiménez Compaired, Ismael, “La fiscalidad ambiental en Aragón”, *op. cit.*, pág. 13-14.

¹²⁴⁶ Si bien se ha destacado la escasa implantación de este tipo de impuestos y el carácter paradójico de esta situación, al ser la imposición del dióxido de carbono uno de los instrumentos recomendados a nivel internacional, tras el Protocolo de Kyoto, para mitigar los efectos del cambio climático, Blanco García, Alvaro del y Gutiérrez Lousa, Manuel (Coords.), “Evolución del sistema fiscal español: 1978-2010”, *op. cit.*, pág. 50. Como apunta Herrera Molina, para la protección de la atmósfera podría optarse por los gravámenes sobre las emisiones o bien por los tributos sobre los productos susceptibles de provocarla, siendo preferibles los primeros, si bien Peña Amorós advierte de algunos de los problemas asociados a esta fórmula (necesidad de sistemas eficaces y costosos de medición y control de las emisiones, dudas sobre si se grava una manifestación directa de la capacidad económica, la configuración del hecho imponible dentro de los límites máximos de emisión admitidos por la normativa administrativa, actuación del impuesto una vez producido el daño como consecuencia de la emisión), Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, págs. 167 y 284; Peña Amorós, María del Mar, “El Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera de la Región de Murcia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 278, marzo de 2008, pág. 44.

¹²⁴⁷ Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la contaminación atmosférica.

¹²⁴⁸ 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.

¹²⁴⁹ Véase González Méndez, Amelia, “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, *Impuestos*, nº 17, 1 de septiembre de 2000.

¹²⁵⁰ Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

¹²⁵¹ Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

¹²⁵² Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006. El antecedente de este impuesto se encuentra en la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de protección del medio ambiente de la Región de Murcia, que no llega a aplicarse de forma efectiva por falta de desarrollo reglamentario.

grava la emisión de óxidos de nitrógeno y de dióxido de azufre¹²⁵³. Todos los impuestos tienen una configuración similar, en el sentido de que la cuota se determina en función del nivel de emisiones a la atmósfera de los compuestos que constituyen el hecho imponible del tributo, si bien cabe destacar la existencia de deducciones en la cuota en el caso de los impuestos andaluz, aragonés y murciano que refuerzan el efecto desincentivador de estos tributos sobre las emisiones atmosférica a las que se tendrá derecho por la realización de inversiones para prevenir y corregir los efectos negativos de la contaminación atmosférica, que son plenamente compatibles con la deducción prevista en el TRLIS¹²⁵⁴.

La deducción del Impuesto sobre Sociedades, por tanto, incentiva las inversiones en instalaciones que permitan reducir la emisión de contaminantes a la atmósfera, ya se trate de contaminantes primarios o secundarios, y que a menudo se corresponden con soluciones de “final de línea”¹²⁵⁵, por medio de diversas técnicas¹²⁵⁶, complementando el efecto de los tributos autonómico que gravan

¹²⁵³ Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

¹²⁵⁴ Herrera Molina, Pedro Manuel y Chico de la Cámara, Pablo, “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España”..., págs. 111, 115 y 146; Chico de la Cámara, Pablo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España”..., pág. 232. El objetivo de las deducciones de reforzar la finalidad medioambiental de los impuestos ha sido también destacado por Ruiz Garijo, Mercedes, “Tributos ambientales de las Comunidades Autónomas”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 85.

¹²⁵⁵ “La deducción se establece con la finalidad de evitar o reducir la emisión de contaminantes primarios y secundarios. La base de la deducción corresponderá con el importe de la inversión realizada en las instalaciones anticontaminantes, normalmente instalaciones de filtrado de humos de combustión o de salida de soplantes a la atmósfera, siempre que guarden una relación directa con la finalidad de evitar o reducir la emisión de dichos contaminantes a la atmósfera”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, págs. 710-711; Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades”, en Rodríguez Ordaza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 794-795.

¹²⁵⁶ Martín Mateo describía en su pionero manual que la eliminación o atenuación del efecto negativo de las emisiones contaminantes puede realizarse mediante medidas de dispersión (atenuación de concentraciones excesivas), de corrección de procesos (eliminada la contaminación en la misma fuente, evitando su originación, rectificando el sistema de producción), de eliminación y retención de subproductos y la actuación sobre las materias primas (evitando o atenuando que los subproductos

las emisiones más contaminantes y pudiendo contribuir a la modulación de las pautas de consumo de energía en la industria productora de emisiones¹²⁵⁷.

Asimismo, conforme a la redacción vigente para los ejercicios iniciados a partir de 6 marzo de 2011, las inversiones destinadas a evitar o reducir la contaminación acústica¹²⁵⁸ también podrán acogerse a la deducción¹²⁵⁹, pudiendo encontrarse su fundamento constitucional tanto en el mandato constitucional de protección de la salud (artículo 43) como del medio ambiente (artículo 45), al englobar ambos en su alcance la protección contra el ruido¹²⁶⁰. Sin embargo, esta conclusión, en nuestra opinión clara, hasta la modificación

contaminantes se transmitan al exterior mediante su supresión o atenuación en el ciclo de aprovisionamiento de la actividad), Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, págs. 465-469.

¹²⁵⁷ Así lo afirma Borrero Moro, para quien la inversión anticontaminante “puede materializarse en la adquisición de aquellas instalaciones consumidoras de combustible menos contaminantes [...] consumidoras de energías menos contaminantes o alimentadas por fuentes de energía renovables”, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, págs. 94-95 y 97.

¹²⁵⁸ A juicio de Rosembuj, el problema de la contaminación sonora podría ser una materia típica de reglamentación directa antes que de instrumentos económicos y fiscales. Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 103. Por su parte, Alonso Madrigal advierte que la utilización del tributo para la protección del medio ambiente de la contaminación acústica podría plantear un problema de redundancia o exceso de protección cuando el daño ocasionado por el ruido es objeto de resarcimiento en vía civil, por lo que considera más adecuado limitar la utilización del instrumento tributario para desincentivar la contaminación acústica que tiene un origen o unos afectados que no sea posible identificar de forma cierta a efectos de una eventual reparación del daño, Alonso Madrigal, Francisco Javier, “La contaminación acústica en la fiscalidad española”, en VV.AA., *Nuevas formas de Contaminación Atmosférica. Un análisis jurídico multidisciplinar*, Dykinson-Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2010, pág. 267.

¹²⁵⁹ “Observamos que se da entrada a un factor de perturbación del medio ambiente cada vez más frecuente y que no es otro que el ruido”, Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico...”, *op. cit.*, pág. 500.

¹²⁶⁰ Martín Mateo, Ramón, “El ruido, una problemática social básicamente interdisciplinar”, en Moreno Martínez, Juan Antonio, *La responsabilidad civil y su problemática actual*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 525. Si bien este autor ha considerado que el ruido no es un elemento distorsionador de los componentes naturales básicos (el aire, el agua, el suelo y la biodiversidad), afirma claramente que el ruido es una agresión ambiental consistente en una alteración energética de la biosfera que produce una contaminación exclusivamente aérea, Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo IV (Actualización), *op. cit.*, págs. 149 y 153. En este sentido, el Tribunal Supremo ha señalado que el ruido es una “perturbación que está íntimamente relacionada con la salud, la calidad de vida, el entorno y el medio ambiente”, así como el urbanismo, que regula la relación del hombre con el territorio, uno de los recursos esenciales (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2012, RJ 2012\8870).

introducida por la Ley de Economía Sostenible no parecía tan evidente¹²⁶¹, a la vista de los distintos pronunciamientos doctrinales, administrativos y jurisprudenciales existentes sobre esta cuestión¹²⁶².

Partamos de la conceptualización que la Ley 37/2003, de 17 de noviembre, del Ruido, realiza de este fenómeno, la cual define el ruido como la presencia en el ambiente de ruidos o vibraciones, cualquiera que sea la actividad, infraestructura, equipo, maquinaria o comportamiento que los origine, que impliquen molestia, riesgo o daño para las personas, para el desarrollo de sus actividades o para los bienes de cualquier naturaleza, o que causen efectos significativos sobre el medio ambiente¹²⁶³.

La doctrina (tanto la ambientalista como la tributarista) se ha manifestado de forma prácticamente unánime sobre la inclusión del ruido dentro de la contaminación atmosférica¹²⁶⁴. Así, por ejemplo, Martín Mateo considera que, dado que la transmisión del ruido se produce fundamentalmente a través del aire,

¹²⁶¹ Gutiérrez y Villaró destacaban la ausencia de menciones a las inversiones para evitar o reducir la contaminación acústica, como, por ejemplo, las inversiones destinadas a la insonorización de naves industriales o las instalaciones de barreras para la minimización del ruido, Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1304. Asimismo, Herrera Molina señalaba la exclusión de este tipo de contaminación, Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 310.

¹²⁶² La Proposición de Ley sobre los incentivos fiscales para las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, prestada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds con fecha 14 de abril de 2008 (Diario Oficial de las Cortes Generales de 23 de abril de 2008) ya proponía la siguiente modificación: “La deducción se aplicará específicamente en el supuesto de inversiones para la reducción de los niveles de ruido de los establecimientos industriales o equivalentes”.

¹²⁶³ Por medio de esta Ley se transpone al ordenamiento interno la Directiva 2002/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de junio de 2002, sobre evaluación y gestión del ruido ambiental.

¹²⁶⁴ No sólo en relación con esta deducción. Así, el artículo 347 bis del Código Penal de 1973, primero en el que se contempló el delito ambiental, no incluía el ruido, haciendo exclusivamente referencia a “emisiones o vertidos”, frente a lo que un sector doctrinal penalista reaccionó considerando que las ondas acústicas eran una forma más de emisión, si bien los Tribunales, en general, rechazaron que pudiera apreciarse la existencia de un ilícito penal al no estar expresamente contemplado, Vercher Noguera, Antonio, “Responsabilidad Penal Ambiental”, en Vercher Noguera, Antonio, Díez-Picazo Giménez, Gema y Castañón del Valle, Manuel, *Responsabilidad Ambiental Penal, Civil y Administrativa*, Ecoiuris, Madrid, 2003, pág. 41-43.

cabe considerar la contaminación acústica comprendida en la contaminación atmosférica¹²⁶⁵, pudiendo extenderse esta consideración a la contaminación de origen radiactivo¹²⁶⁶. Por su parte, Bokobo Moiche, acudiendo a la definición de contaminación atmosférica de la Directiva 96/61/CE del Consejo de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y al control integrado de la contaminación (que ha sido transpuesta al ordenamiento interno por la citada Ley 16/2002, de 1 de julio), considera que pueden incluirse en la deducción las inversiones que eviten o reduzcan la contaminación acústica (ruido y vibraciones), así como la emisión de sustancias, vibraciones, calor o ruido¹²⁶⁷.

¹²⁶⁵ Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 79. Para este autor, el ruido supone “la alteración del medio atmosférico por ondas que en él se mueve, animadas energéticamente desde los focos que las originan”, pudiendo ser su origen puede ser natural, pero alcanzando su carácter preocupante en el seno de la civilización industrial. No obstante lo anterior, a su juicio, “puede discutirse el que efectivamente el ruido constituya una dislocación del medio de suficiente entidad como para ser tenido en cuenta dentro de la gama de los grandes contaminantes potenciales. En este sentido debe reconocerse desde luego que las perturbaciones de este origen no son tan graves como las contempladas al analizar la contaminación de las aguas o de la atmósfera en cuanto que no hay una acumulación y persistencia de efectos que se incorporan a los ciclos ecológicos, ni su transcendencia es tan notoria y generalizada para las distintas formas de vida”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, págs. 565-566. Esta opinión la mantiene con posterioridad, al señalar que “la contaminación por ruido es exclusivamente aérea, a diferencia de la incidencia de otros agentes distorsionadores del entorno básico de la vida que pueden transmitirse también al suelo y la vida”, Martín Mateo, Ramón, “El ruido, una problemática social...”, *op. cit.*, pág. 530. En esta línea, López-Guzmán Guzmán, partiendo de que el ruido no se trata propiamente de una forma de contaminación atmosférica desde un punto de vista químico, resalta los efectos negativos que produce sobre la salud, el trabajo y el descanso de las personas, encontrándose sus principales fuentes precursoras en el transporte, la actividad industrial, la construcción y el aumento de instalaciones de todo tipo, López-Guzmán Guzmán, Tomás J., *Fiscalidad ambiental:...*, *op. cit.*, pág. 15.

¹²⁶⁶ En relación con este tipo de contaminación, Martín Mateo señala que las “radiaciones ionizantes determinadas por pérdidas de energía, en un sistema que esté estabilizado, vienen originadas por alteraciones en las órbitas ocupadas por los electrones de un átomo o en su propio núcleo, lo que ocasiona estados de desequilibrio y excitación que trascienden al exterior ionizando la materia que absorbe las radiaciones”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 603.

¹²⁶⁷ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 101. En consecuencia, esta autora considera que podría incluirse en la deducción las inversiones consistentes en la colocación de paneles para la reducción de los ruidos en las actividades industriales.

La Directiva 96/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y control integrado de la contaminación, define “contaminación” como “la introducción directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, el agua o el suelo, que pueden tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que pueden causar daños a los bienes materiales o deteriorar o perjudicar el disfrute u otras utilizaciones legítimas del medio ambiente”.

También comparte Mata Rodríguez que la “contaminación atmosférica” se compone de gases, ruidos y vibraciones¹²⁶⁸. Finalmente, García Izquierdo concluye que debe tenerse en cuenta que la definición de contaminación atmosférica “no sólo alude a la presencia en el aire de materias o sustancias nocivas, sino también a otras formas de energía (v. gr.: ruido y vibraciones), por lo que no cabe duda de que las inversiones que eviten o reduzcan tal tipo de contaminación (instalación de barreras para minimizar el ruido, inversiones destinadas a la insonorización de naves industriales, etc.) también entran a formar parte de la base de deducción”¹²⁶⁹. En conclusión, la doctrina científica ha venido entendiendo, con base en la normativa ambiental citada y con anterioridad a la modificación introducida por la Ley de Economía Sostenible, que las inversiones para evitar o reducir la denominada “contaminación acústica” pueden ser objeto de deducción.

No obstante lo anterior, la Dirección General de Tributos, en su consulta de 2 de julio de 2002 (DGT 1014-02), rechazó la posibilidad de aplicar la deducción a

Para esta autora, la obsolescencia y el carácter restrictivo de la definición de contaminación atmosférica de la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección de la Contaminación Atmosférica (“la presencia en el aire de materias o formas de energía que impliquen riesgo, daño o molestia grave para las personas y bienes de cualquier naturaleza”), así como la obligación de trasponer la Directiva al ordenamiento interno, son motivos suficientes para asumir esa definición de contaminación atmosférica.

Paradójicamente, el Estado incumplió el plazo de trasposición de la Directiva, adelantándose el Parlamento de Cataluña al dictar la Ley 3/1998, de 27 de febrero, de Protección del medio ambiente e intervención integral de la Administración ambiental, que define “contaminación atmosférica” en idénticos términos que la Directiva (únicamente añade las “radiaciones”).

La trasposición de la Directiva al ordenamiento estatal español, tras la condena a España por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de marzo de 2002, se produjo finalmente por medio de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control integrados de la Contaminación, que reproduce la definición de “contaminación” contenida en la norma comunitaria.

Como consecuencia de la normativa comunitaria, Bokobo Moiche considera que, desde su punto de vista, podría incluirse la inversión consistente en la colocación de paneles para la reducción de los ruidos que realicen las actividades industriales. Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, *op. cit.*, pág. 141.

¹²⁶⁸ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 42.

¹²⁶⁹ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 13.

una inversión cuya finalidad era la minoración de la contaminación acústica, expresándose en los siguientes términos:

“Tal supuesto no encaja en ninguno de los tipos de inversiones a que se refiere el párrafo de la LIS reproducido pues no nos encontramos ante instalaciones cuya finalidad sea evitar o reducir la contaminación atmosférica o de aguas o reducir, recuperar o tratar residuos industriales, que son las únicas a las que el mismo se refiere, sin que sea posible entender, como sugiere la consultante, que el concepto de contaminación atmosférica incluye la contaminación acústica.

En definitiva y de acuerdo con todo lo anterior, resulta que las inversiones realizadas por la consultante para reducir la contaminación emitida por sus máquinas e instalaciones no le dan derecho a practicarse la deducción regulada en el primer párrafo del artículo 35.4 de la LIS”.

Este criterio fue confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. Efectivamente, en su sentencia de 30 de abril de 2003 (JT 2003\1088), el Tribunal, partiendo de la existencia de normativa específica (tanto comunitaria como estatal) contra la contaminación acústica, afirma que “la emisión de ruidos no puede ser considerada como una fuente de contaminación atmosférica, antes por el contrario supone una forma distinta de contaminación, la denominada contaminación acústica”. Como desarrollaremos en próximos apartados, la escasa jurisprudencia existente hasta la fecha ha entendido que tampoco es posible categorizar la contaminación acústica como residuo industrial.

Sin embargo, en nuestra opinión, esta postura administrativa y jurisprudencial, confrontada con la doctrina científica anteriormente citada, parece aún más discutible a partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional 16/2004, de 23 de febrero de 2004 (RTC 2004\16), que incluye al ruido entre las “formas de energía” que componen la contaminación atmosférica¹²⁷⁰:

¹²⁷⁰ A juicio de Alonso García, la exclusión expresa del ruido del ámbito objetivo de la Ley 34/2007 evita situaciones como la resulta por la referida Sentencia del Tribunal Constitucional, Alonso García, M^a Consuelo, “La protección de la atmósfera”, en Ortega Alvarez, Luis y Alonso García, M^a Consuelo (Dir.), *Tratado de Derecho Ambiental*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 650.

“...el ruido puede ser calificado como «partículas o formas contaminantes» (Fundamento de Derecho 3 de la Sentencia recurrida), o incluso como «forma de energía», que se emite a la atmósfera e implica «riesgo, daño o molestia grave para las personas y bienes de cualquier naturaleza» (art. 1.2 de la Ley 38/72), teniendo en cuenta que dicha Ley habla constantemente de «focos de emisión». Cualquiera que fuese la voluntad del Legislador de 1972 -y, según parece desprenderse de los anexos del Decreto de 1975, se trata esencialmente de sustancias de diversos tipos, en una configuración de la contaminación atmosférica que podemos calificar de «tradicional»-, el ruido puede encajar en alguna de las expresiones citadas, no tanto como «partículas» como más bien en el término «formas» en general -se habla en el lenguaje común de «contaminación acústica»- o en el de «formas de energía». El ruido en cuanto provoca determinadas ondas que se expanden en el aire, puede incluirse en esta expresión, «formas de energía»”.

En consecuencia, desde nuestro punto de vista, con anterioridad a la modificación introducida por la Ley de Economía Sostenible también podría aplicarse la deducción a las inversiones para reducir la contaminación acústica, de forma que la nueva redacción vendría a aclarar las dudas suscitadas con la anterior redacción, pero no constituiría un régimen nuevo o distinto¹²⁷¹.

Por otra parte, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de septiembre de 2002 (JUR 2003\168684) también ha excluido la contaminación odorífera¹²⁷², a pesar de presentarse como un problema creciente en las sociedades industriales¹²⁷³, por cuanto “la contaminación atmosférica mediante

¹²⁷¹ Y ello pese a que, al comentarse esta modificación, la doctrina (y nosotros mismos) hemos tendido a expresar que nos encontramos ante una ampliación del ámbito objetivo de la deducción, si bien, como venimos comentando, en nuestra opinión se trata más bien de una aclaración, Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales...”, *op. cit.*, pág. 12; Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico...”, *op. cit.*, pág. 500.

¹²⁷² Forma de contaminación atípica como resultado de la emisión de olores perturbadores, pudiendo definirse el olor como “el resultado de la excitación sensorial del olfato por las partículas desprendidas del agente emisor, que son recibidas por la pituitaria del hombre y de otros animales. Pueden causar una sensación grata o desagradable e incluso ocasionar enfermedades, generalmente menos graves, de etiología alérgica”, Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo IV (Actualización), *op. cit.*, pág. 135.

¹²⁷³ Sin perjuicio de lo cual, señala Martínez Vázquez, se reclama una ley básica que aclare los principios generales de intervención administrativa ante la dispersión normativa ambiental, si bien, reconoce este autor, se tropiezan con dificultades en relación con la subjetividad de este tipo de contaminación, su medición y la definición de las competencias administrativas, Martínez Vázquez, Francisco, “La intervención administrativa frente a las nuevas formas de contaminación atmosférica”, en

olores no se encuentra regulada actualmente en la legislación española”. Sin embargo, distinto criterio parece mantener el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2009 (JUR 2009\487943), al considerar convalidable un sistema de desodorización de gases que persigue reducir las emisiones a la atmósfera de compuestos orgánicos volátiles responsables de los males olores.

A la vista de estos pronunciamientos, no es descartable que las tesis restrictivas se trataran de extender a las medidas para evitar o reducir la contaminación lumínica¹²⁷⁴, radiactiva o electromagnética¹²⁷⁵, por ejemplo, dado que no se

VV.AA., *Nuevas formas de Contaminación Atmosférica. Un análisis jurídico multidisciplinar*, Dykinson-Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2010, págs. 129-130

¹²⁷⁴ La Ley 34/2007 define la contaminación lumínica como “*el resplandor luminoso nocturno o brillo producido por la difusión y reflexión de la luz en los gases, aerosoles y partículas en suspensión en la atmósfera, que altera las condiciones naturales de las horas nocturnas y dificultan las observaciones astronómicas de los objetos celestes, debiendo distinguirse el brillo natural, atribuible a la radiación de fuentes u objetos celestes y a la luminiscencia de las capas altas de la atmósfera, del resplandor luminoso debido a las fuentes de luz instaladas en el alumbrado exterior*”. En relación con la misma, la Disposición adicional Cuarta señala que las Administraciones públicas, en el ámbito de sus competencias, promoverán la prevención y reducción de la contaminación lumínica, con la finalidad de conseguir los siguientes objetivos: (a) promover un uso eficiente del alumbrado exterior, sin menoscabo de la seguridad que debe proporcionar a los peatones, los vehículos y las propiedades; (b) preservar al máximo posible las condiciones naturales de las horas nocturnas en beneficio de la fauna, la flora y los ecosistemas en general; (c) prevenir, minimizar y corregir los efectos de la contaminación lumínica en el cielo nocturno, y, en particular en el entorno de los observatorios astronómicos que trabajan dentro del espectro visible; (d) reducir la intrusión lumínica en zonas distintas a las que se pretende iluminar, principalmente en entornos naturales e interior de edificios.

La relevancia de la cuestión y “la pluralidad de bienes jurídicos, incluso derechos, que se tratan de proteger cuando se lucha contra dicha contaminación”, según indica González Ríos, “avala la necesidad de dar respuesta normativa al problema. La protección de la visión del cielo nocturno, como elemento integrante, del paisaje, el derecho a una vivienda digna y adecuada libre de inmisiones contaminantes, la protección de los hábitats nocturnos frente a la incidencia perjudicial de dicho tipo de contaminación y, por último, y no por ello menos importante, la necesidad de dar cumplimiento a los objetivos marcados por la Unión Europea y a nivel interno de ahorro y eficiencia energética, son elementos claves para que la contaminación lumínica sea objeto de un tratamiento normativo, doctrinal y jurisprudencial exhaustivo”, González Ríos, Isabel, “La contaminación lumínica: implicaciones urbanísticas, demaniales y de eficiencia energética”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 307, mayo-agosto de 2008, págs. 27-28. De forma similar, Algarra Prats destaca como principales efectos de la contaminación lumínica la destrucción del paisaje celeste, los perjuicios ocasionados a los ecosistemas nocturnos (fauna y flora), el consumo energético innecesario (que genera un mayor consumo de recursos naturales, un mayor volumen de residuos y un mayor nivel de contaminación atmosférica), efectos negativos en la seguridad de las personas y la intrusión lumínica en el entorno doméstico, Algarra Prats, Esther, “Contaminación lumínica, intrusión lumínica y Derecho Civil”, en Moreno Martínez, Juan Antonio, *La responsabilidad civil y su problemática actual*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 1115-1116.

calificarían en sentido estricto como “sustancias”, sino “fuentes de energía”, a pesar de que éstas se encuentren expresamente contempladas en la definición ambiental de contaminación atmosférica¹²⁷⁶, lo cual, en nuestra opinión, implicaría un aprovechamiento incompleto de este incentivo fiscal ambiental para la protección integral de la atmósfera¹²⁷⁷. Por ello, abogamos, no por una interpretación extensiva del término “contaminación atmosférica”, sino acorde con la aproximación que se hace del mismo desde la perspectiva ambiental, integradora de la protección del aire respecto de todas las agresiones de las que puede ser objeto, con independencia de que su origen proceda de emisiones de sustancias, ruidos, vibraciones o fuentes de energía.

En similares términos, Rodríguez Font, Mariola, “La contaminación lumínica”, en Esteve Pardo, José, *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2ª edición, 2006, págs. 649-650; Martínez Vázquez, Francisco, “La intervención administrativa frente...”, *op. cit.*, págs. 135-136.

Como señala González Ríos, la Ley 34/2007 “sólo se refiere a la contaminación lumínica como fenómeno que incide en la protección de la atmósfera, pero no realiza una regulación íntegra de la misma. Dicha Ley se declara aplicable a una serie de contaminantes, recogidos en el Anexo I, entre los que no se pueden incluir las emisiones de luz a la atmósfera. De ahí que la contaminación lumínica merezca una mención especial en cuanto a su definición y a la previsión de que las Administraciones públicas adopten las medidas necesarias para su prevención y reducción”, González Ríos, Isabel, “La contaminación lumínica: implicaciones urbanísticas, demaniales y de eficiencia energética”, *op. cit.*, pág.- 32.

¹²⁷⁵ La contaminación electromagnética es definida por Martínez Vázquez como “la contaminación que pueden producir los campos electromagnéticos y la exposición a los mismos producida por los seres humanos debido a la demanda de electricidad, las tecnologías inalámbricas y los cambios en la organización social que han supuesto una exposición cada vez mayor a campos eléctricos y magnéticos de distintas frecuencias tanto en el hogar como en el trabajo”, Martínez Vázquez, Francisco, “La intervención administrativa frente...”, *op. cit.*, págs. 142-143. Un completo análisis de las competencias municipales en esta materia puede encontrarse en Doménech Pascual, Gabriel, “El control municipal de la contaminación electromagnética”, en Esteve Pardo, José, *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2ª edición, 2006, págs. 619-642.

¹²⁷⁶ Sin perjuicio de que la Ley 37/2007 excluya de su ámbito de aplicación, regulándose por su normativa específica, los ruidos y vibraciones, las radiaciones ionizantes y no ionizantes, los contaminantes biológicos y las medidas de control de los riesgos inherentes a los accidentes graves en los que intervengan sustancias peligrosas y las actividades correspondientes de protección de personas y bienes.

¹²⁷⁷ En definitiva, nos encontramos ante nuevas formas de contaminación atmosférica fruto de la permanente expansión del concepto de medio ambiente y a la que el Derecho ha de dar respuesta en tanto que, conforme a las mayores exigencias de calidad de vida, determinadas formas de incidencia en el medio ambiente que en el pasado se consideraban tolerables o inevitables han pasado a ser consideradas como intromisiones ilegítimas que se han de corregir, Alonso Madrigal, Francisco Javier, “La contaminación acústica en la fiscalidad española”, *op. cit.*, pág. 259.

En consecuencia, hasta la modificación introducida por la Ley de Economía Sostenible, el discutible criterio administrativo, ratificado por cierto sector jurisprudencial, era el de que únicamente es posible aplicar la deducción que estamos analizando a la inversión en medidas que eviten la introducción de sustancias en la atmósfera, quedando excluidas de su ámbito de aplicación la contaminación producida por el ruido, las vibraciones y, previsiblemente, a la vista de la restrictiva postura administrativa y jurisprudencial, la producida por el calor.

La Dirección General de Tributos también ha mostrado una postura restrictiva en relación con las inversiones alternativas que permiten la reducción indirecta de la contaminación atmosférica y, concretamente, las inversiones en parques eólicos¹²⁷⁸. Así, en la consulta de 8 de julio de 2010 (DGT V1532-10), el consultante planteaba que la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables evitaría la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales convencionales de producción eléctrica. Sin embargo, la Dirección General de Tributos considera que, “dado que la inversión consistente en la construcción de un parque eólico no tiene por objeto la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico sino el aprovechamiento de fuentes de energías renovables, en particular, el aprovechamiento de la energía proveniente del viento para su transformación en energía eléctrica, no puede subsumirse en los presupuestos de hecho previstos en el artículo 39, apartados 1 y 3, del TRLIS, por lo que no cabe la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales regulada en dicho precepto”¹²⁷⁹. Como hemos visto con anterioridad, la deducción por inversiones en instalaciones y equipos para el

¹²⁷⁸ Si bien no de forma expresa, también parece desprenderse dicho criterio restrictivo en la consulta de 1 de abril de 2011 (DGT V0848-11), en relación con inversiones en plantas fotovoltaicas.

¹²⁷⁹ Particularmente crítico con este criterio se expresa Lucas Durán, para quien la reducción indirecta de emisiones contaminantes que se deriva de la utilización de energías renovables tendría cabida en el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS, Lucas Durán, Manuel, “Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar...”, *op. cit.*, págs. 126-127.

aprovechamiento de fuentes de energía renovable (apartado 3 del artículo 39 del TRLIS), vigente para los ejercicios iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2011, tampoco incluía en su ámbito objetivo este tipo de inversiones para el aprovechamiento de la energía eólica.

Finalmente, del texto legal se desprende que no podrá ser objeto de deducción cualquier medida adoptada para reducir la contaminación atmosférica, sino sólo aquellas que eviten la procedente de instalaciones industriales¹²⁸⁰, como principal fuente fija de contaminación¹²⁸¹, lo que, en una primera aproximación, dejaría fuera de la deducción la contaminación atmosférica causada por el transporte de mercancías¹²⁸². Como hemos comentado en otro momento, esta

¹²⁸⁰ Señalábamos anteriormente que una de las fuentes de contaminación atmosférica se encuentra en los procesos industriales, concretamente, en palabras de Manteca Valdelande, en “los diferentes tipos de fábricas e instalaciones industriales principalmente de la química, incluida la derivada del petróleo, termoeléctricas, siderurgia, cementera, fábricas de celulosa, etc., que emiten gases contaminantes y partículas en suspensión”, Manteca Valdelande, Víctor, “Regulación jurídica de la calidad del aire...”, *op. cit.*, pág. 1.

La Directiva 84/360/CEE del Consejo, de 28 de junio de 1984, relativa a la lucha contra la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales definía específicamente el concepto de “instalación” en este ámbito como “todo establecimiento o cualquier otra instalación fija que sirva para fines industriales o de utilidad pública, que pueda causar una contaminación atmosférica”. Las instalaciones industriales contempladas en el ámbito de dicha Directiva (Anexo 1) son las integrantes de la industria de la energía, la producción y transformación de metales, las industrias de productos minerales no metálicos (Instalaciones de fabricación de cemento y producción de cal por hornos rotatorios, Instalaciones de producción y de transformación de amianto y fabricación de productos a base de amianto, Instalaciones de fabricación de fibras de vidrio o fibra mineral, Instalaciones de fabricación de vidrio –ordinario y especial– de una capacidad anual superior a 5 000 t, Instalaciones de fabricación de cerámica de construcción , en particular de ladrillos refractarios , tubería cerámica, ladrillos para muros y solado y tejas de cubierta), la industria química (instalaciones químicas para la producción de olefinas, derivados de olefinas, monómeros y polímeros; instalaciones químicas para la fabricación de otros productos orgánicos intermedios e instalaciones para la fabricación de productos químicos inorgánicos de base), la eliminación de residuos (instalaciones de incineración de residuos tóxicos y peligrosos e instalaciones de tratamiento de otros residuos por sólidos y líquidos por incineración) y la fabricación de pasta de papel por método químico.

¹²⁸¹ Los principales proceso industriales contaminantes son los asociados con la generación electricidad por vía térmica convencional y cogeneración (SO₂, NO_x, partículas en suspensión y CO₂), las plantas de combustión industrial y de procesos con combustión (que emiten los mismos contaminantes), la industria metalúrgica (SO₂, NO_x y partículas en suspensión), el refinado de petróleo (SO₂, CO y NO_x), la fabricación de pasta de papel (SO₂, compuestos olorosos derivados del azufre y partículas en suspensión) y la fabricación de cemento (CO, NO_x y partículas en suspensión) ,López-Guzmán Guzmán, Tomás J., *Fiscalidad ambiental: ..., op. cit.*, pág. 11-12.

¹²⁸² García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 84.

fuente de contaminación fue posteriormente incorporada con la deducción por adquisición de vehículos poco contaminantes, vigente para los ejercicios iniciados hasta el 31 de diciembre de 2010.

Atendiendo a las definiciones de instalación anteriormente expuestas, las instalaciones industriales podrían definirse como cualquier unidad técnica fija donde se desarrolle una o más 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 y puedan tener repercusiones sobre las emisiones y la contaminación¹²⁸³.

En consecuencia, hemos de tratar de aclarar qué es una actividad industrial¹²⁸⁴ para, a partir de ahí, definir la instalación industrial¹²⁸⁵.

¹²⁸³ Así, por ejemplo, los Impuesto sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera de Andalucía y Murcia gravan la contaminación procedente de determinadas instalaciones, definiéndose estas como “cualquier unidad técnica fija en donde se desarrollen una o más de las actividades industriales enumeradas en el anexo 1 de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, así como cualesquiera otras actividades directamente relacionadas con aquellas que guarden relación de índole técnica con las actividades llevadas a cabo en dicho lugar y puedan tener repercusión sobre las emisiones y la calidad del aire” (artículo 22 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas y artículo 41 de la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 de Murcia). Por su parte, el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera de Aragón, define la “instalación” como “cualquier unidad técnica fija donde sea objeto de explotación la actividad contaminante, mediante elementos de cualquier naturaleza, que causa la emisión, directa o indirectamente, de sustancias contaminantes a la atmósfera” (artículo 8 del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón). Sobre las interrelaciones entre las instalaciones sujetas a los impuestos sobre emisiones a la atmósfera y la contempladas en la normativa de prevención y control contaminado de la contaminación, véase Casana Merino, Fernando, “El hecho imponible del impuesto sobre emisiones a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación”, Noticias de la Unión Europea, nº 261, octubre de 2006.

¹²⁸⁴ La actividad industrial se identifica por la Agencia Europea del Medio Ambiente como aquella que tiene por objeto fabricar bienes para el consumo final o para la fabricación de otros productos (consumo intermedio), produciéndose un impacto sobre el medio ambiente como consecuencia del tratamiento de las materias primas y su transformación en productos acabados. Los principales impactos se producen como consecuencia de las emisiones a la atmósfera o a la aguas o por sus efectos sobre el territorio y el suelo, así como por los residuos generados y depositados. Agencia Europea del Medio Ambiente, *El Medio ambiente en Europa. El informe Dobris*, Ministerio de Medio Ambiente, 1998, pág. 414.

¹²⁸⁵ El Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución de 18 de octubre de 2011, ha distinguido la “actividad industrial” de la “actividad empresarial”, en relación con la bonificación

Si acudimos a la Real Academia Española, el adjetivo “industrial” se define como perteneciente o relativo a la “industria”, mientras que para “industria” se recogen cuatro acepciones:

- “1. f. Maña y destreza o artificio para hacer algo.
2. f. Conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales.
3. f. Instalación destinada a estas operaciones.
4. f. Suma o conjunto de las industrias de un mismo o de varios géneros, de todo un país o de parte de él. La industria algodonera. La industria agrícola. La industria española. La industria catalana”.

Asimismo cabría acudir a la Ley 21/1992, de 26 de julio, de Industria, que tiene por objeto establecer las bases de ordenación del sector industrial, así como los criterios de coordinación entre las Administraciones Públicas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.1 y 13 de la Constitución Española, y, entre sus fines, contribuir a compatibilizar la actividad industrial con la protección del medio ambiente¹²⁸⁶. Dicha Ley define las “instalaciones industriales”, conforme

regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias para los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras. En relación con la posibilidad de que los rendimientos derivadas de la actividad de construcción se acojan a esta deducción, el Tribunal señala que “si bien la actividad de construcción se halla incluida, como no podría ser de otra manera, dentro de la categoría más amplia de actividades empresariales, no puede sin embargo calificarse, dentro de las mismas, como de actividad industrial, quedando reservada esta categoría a una serie de actividades que comparten como nota característica la de estar destinadas no sólo a la producción de bienes corporales, sino que además suponen la realización de una actividad transformadora por la que, a través de un proceso de fabricación, partiendo de materias primas, evidentemente distintas de los bienes inmuebles (tales como solares, terrenos, edificaciones o promociones en curso), se elabore un producto de características diferentes al de aquéllas materias, no sólo en cuanto a su forma sino también respecto de sus aplicaciones técnicas”. Dicha conclusión se apoya en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 19 de noviembre de 2007 (JUR 2008\65907), que pone el acento en la “operación transformadora” por la que, “a través de un proceso de fabricación, se elabore, partiendo de materias primas iniciales, un producto de características diferentes a las de tales materias, tanto en su forma como en sus aplicaciones” o, dicho de otro modo, hacer cambiar de forma a una cosa, transmutar una en otra, de acuerdo con el significado del vocablo “transformar” en el Diccionario de la Real Academia Española.

¹²⁸⁶ Conforme a su artículo 3, se incluyen en su ámbito de aplicación, como actividades industriales, las siguientes: a) las actividades de generación, distribución y suministro de la energía y productos energéticos; b) las actividades de investigación, aprovechamiento y beneficio de los yacimientos minerales y demás recursos geológicos, cualesquiera que fueren su origen y estado físico; c) las

a sus artículos 3.1 y 8.2, como el conjunto de aparatos, equipos, elementos y componentes asociados a las actividades dirigidas a la obtención, reparación, mantenimiento, transformación o reutilización de productos industriales, el envasado y embalaje, así como el aprovechamiento, recuperación y eliminación de residuos o subproductos, cualquiera que sea la naturaleza de los recursos y procesos técnicos utilizados¹²⁸⁷.

instalaciones nucleares y radioactivas; d) las industrias de fabricación de armas y explosivos y aquéllas que se declaren de interés para la defensa nacional; e) las industrias alimentarias, agrarias, pecuarias, forestales y pesqueras; f) las actividades industriales relacionadas con el transporte y las telecomunicaciones; g) las actividades industriales relativas al medicamento y la sanidad; h) las actividades industriales relativas al fomento de la cultura; i) las actividades turísticas.

¹²⁸⁷ Una definición similar podemos encontrar en la Ley 12/2008, de 31 de julio, de seguridad industrial de Cataluña, que incluye las siguientes definiciones:

- Instalación industrial: el conjunto de aparatos, equipos, elementos y componentes asociados a la actividad industrial y el que, aunque no esté asociado a ella, pueda comportar un riesgo industrial para las personas, los bienes o el medio ambiente. Se entiende también por instalación industrial la que tiene la finalidad de generar, transportar, transformar, distribuir o consumir energía.
- Actividad industrial: cualquier operación o tarea orientada a fabricar, reparar, mantener, transformar o reciclar productos industriales; envasar, embalar y almacenar estos productos, y aprovechar, recuperar y eliminar sus residuos o subproductos, independientemente de la naturaleza de los recursos y los procesos técnicos utilizados.

De forma similar, en el ámbito gallego, la Ley 13/2011, de 16 de diciembre, reguladora de la política industrial de Galicia, define la instalación industrial como el conjunto de aparatos, equipos, elementos y componentes asociados a las actividades industriales, entiendo por estas las actividades dirigida a la obtención, reparación, mantenimiento, transformación o reutilización de productos industriales y al envasado y embalaje, así como al aprovechamiento, recuperación y eliminación de residuos o subproductos, cualquiera que sea la naturaleza de los recursos y procesos técnicos utilizados. Entre otras, se consideran actividades industriales las actividades consistentes en la transformación física, química o biológica de sustancias o componentes en nuevos productos y las que supongan cualquier modificación, renovación o reconstrucción sustancial de artículos y productos acabados o semielaborados; las actividades de las industrias extractivas y de producción y distribución de energía y agua; las actividades medioambientales y de tratamiento, eliminación, gestión y valorización de residuos; las actividades de las industrias de la construcción; las actividades relacionadas con la distribución de bienes y servicios a otros sectores de la economía; y las actividades de venta, alquiler, mantenimiento y reparación de maquinaria, equipos, material de transporte y otros bienes tangibles.

Por su parte, la Ley 3/1990, de 16 de marzo, de Seguridad Industrial de Castilla y León define la instalación industrial como:

- El conjunto de elementos y equipos que tiene por objeto: generar, transportar, transformar, almacenar, distribuir y utilizar la energía en todas sus formas.
- El conjunto de elementos y equipos que tienen por objeto: producir, transportar, manipular y almacenar productos industriales.

La Dirección General de Tributos se ha inclinado por este último criterio para delimitar las inversiones que se pueden acoger a deducción. Así, en su consulta de 13 de marzo de 2007 (DGT V0521-07), y ante la ausencia de precepto específico en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que permita definir el término “instalación industrial”, considera que, de acuerdo con lo el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (según el cual, tendrán carácter supletorio los preceptos del derecho común), “es posible atender a la consideración de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria, que tiene como objetivos principales establecer las normas básicas de ordenación de las actividades industriales por las Administraciones Públicas, y regular la actuación de la Administración del Estado en relación con el sector industrial. De acuerdo con ella, y según se desprende de lo dispuesto en sus artículos 8 y 3.1 de la misma se entiende que los aviones no tienen la consideración de instalación industrial, por lo que los componentes que contribuyen a reducir la contaminación atmosférica generada por las aeronaves no cumplen los requisitos para poder aplicar las deducciones por inversiones medioambientales que establece el artículo 39 del TRLIS”¹²⁸⁸.

Desde nuestro punto, una interpretación tan estricta del concepto “instalación industrial” es difícil de compartir, puesto que es contradictoria con otros pronunciamientos previos de la propia Dirección General de Tributos en los que no se había discutido dicha calificación (por ejemplo, en relación con los buques, anteriormente comentados¹²⁸⁹), es indudable la existencia de una industria del transporte aéreo (igual que existe la industria algodonera o la industria agrícola, como ejemplo en la definición de industria aportada por la

¹²⁸⁸ La misma remisión realizan la consulta de 21 de marzo de 2013 (V0915-13) para definir los edificios industriales a efectos de su amortización fiscal. excluyendo de tal concepto a las residencias de ancianos dado que su gestión no se puede encuadrar en ninguna de las actividades comprendidas en el artículo 3 de la Ley de Industria. Por el contrario, la consulta de 7 de junio de 2013 (V1879-13) considera que la actividad de servicios de oftalmología prestados por una clínica sí tienen la consideración de actividad industrial, concretamente como “actividades industriales relativas al medicamento y la sanidad”.

¹²⁸⁹ Consultas de la DGT de 5 de noviembre de 1999 (2094-99 y 2096-99) y 29 de julio de 1997 (V0001-97)

Real Academia Española) y supone dejar fuera del ámbito de la deducción inversiones que claramente cumplen el requisito ambiental perseguido de reducción de emisiones atmosféricas¹²⁹⁰.

Ante las limitaciones derivadas tanto de la Ley de Industrial como de la definición de la Real Academia Española, Lucas Durán ha considerado que cabe acudir a la división clásica de la economía que distingue entre sector primario (de obtención de materias primas), sector secundario (de transformación de las materias primas) y sector terciario (de servicios), pareciendo razonable que el término “industria” se incluya en el sector secundario y por tanto asociado al proceso de transformación de la materia prima para la obtención de un producto¹²⁹¹.

Así, en el ámbito jurisdiccional, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 2 de septiembre de 2011 (JUR 2011\368707) ha rechazado la aplicación de la deducción a la inversión realizada por una entidad financiera para la sustitución del sistema de extinción de incendios por otro menos degradante para la capa de ozono por la falta del carácter industrial de la actividad realizada por tal entidad, lo que le lleva a excluir las inversiones en edificios de carácter administrativo¹²⁹².

¹²⁹⁰ En este línea podría enmarcarse la necesidad destacada por Puig Ventosa de “un apoyo más explícito a las inversiones en el sector servicios o en logística”, Puig Ventosa, Ignasi, “Incentivos a la I+D+I y a...”, *op. cit.*, pág. 211; Puig Ventosa, Ignasi, “Fiscalidad, innovación y medio ambiente”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 6/2010, pág. 51.

¹²⁹¹ Excluyendo, por tanto, las empresas agrícolas, ganaderas, pesqueras, de extracción mineral y de servicios, Lucas Durán, Manuel, “Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 129.

¹²⁹² “La resolución recurrida ha negado la validación de la inversión efectuada, por considerar que la actividad ejercitada por la entidad recurrente no tiene el carácter de industrial. Y ciertamente aunque pueda considerar como relevante desde la óptica ambiental la sustitución del sistema de extinción de incendios, por otro menos degradante para la capa de ozono, ello no puede hacer perder de vista que el requisito exigido en la norma de aplicación es que quien realiza la inversión efectúe una actividad de carácter industrial, requisito que no concurre en la que es desplegada por "Caja España de Inversiones, Caja de Ahorros y Monte de Piedad", según constata la resolución recurrida, sin que nada se acredite en contra por la recurrente, y según puede, obviamente, desprenderse de criterios de experiencia común al ir

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 13 de junio de 2001 (JUR 2002/11271), en referencia a un camión destinado a la limpieza viaria de una población, concluye que “tal vehículo no es una instalación industrial, no debe confundirse el concepto de instalación técnica antes referido, y entendido como elemento de un inmovilizado patrimonial, con el concepto amplio de instalación industrial que, dentro del ámbito de la propia norma, debe estar dirigido a aquella implantación de explotación económica debidamente radicada capaz de producir impacto ambiental, entender el concepto propugnado por el recurrente llevaría al absurdo de conferir tal consideración a cualquier tipo de actividad por el mero hecho de generar ocupación o beneficio económico”.

En todo caso, con independencia del alcance que se dé al término “instalación industrial”, cabe afirmar, realizando una interpretación integradora con la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que el hecho de que sean o no habitables no altera su condición de instalación industrial¹²⁹³.

Precisamente, las limitaciones y dudas que origina el adjetivo “industrial” ha conllevado la presentación de diversas iniciativas parlamentarias con la finalidad de que el mismo fuera eliminado, si bien las mismas no han prosperado. En este sentido, pueden citarse, entre otras, la Proposición de Ley de modificación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducciones por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, presentada por el

dirigida la inversión a un edificio de carácter administrativo que constituye la sede de la entidad bancaria”.

¹²⁹³ En el artículo 6 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido se incluyen en el concepto de edificación las “instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos”, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto. De acuerdo con esta definición, la Dirección General de Tributos considera que un depósito de agua (0711-02, de 13 de mayo de 2002) o una depuradora de agua es una edificación a efectos de este impuesto (V1962-08, de 28 de octubre de 2008); por el contrario, un solar, aun siendo bien inmueble, no tiene la condición de edificio (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 22 de septiembre de 2008 (NFJ032312)).

Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), publicada en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* de 11 de abril de 2008 y la Proposición de Ley sobre los incentivos fiscales para las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds, publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 23 de abril de 2008. Conforme a ambas propuestas la deducción se aplicaría a las inversiones que eviten “*la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales o equivalentes*”¹²⁹⁴. Hemos de compartir plenamente el espíritu de dichas propuestas, puesto que, si bien es cierto que las instalaciones industriales son una de las principales fuentes emisoras de contaminantes atmosféricos, no parece razonable ni saludable restringir el ámbito de este incentivo fiscal impidiendo su aplicación a otro tipo de focos de emisión¹²⁹⁵.

5.5.2 Evitar o reducir la contaminación de las aguas superficiales, subterráneas y marinas

La contaminación de las aguas superficiales y subterráneas es un problema real y serio que se ha agravado en los últimos años¹²⁹⁶, pues, además de un importante recurso económico, el agua es un bien vital y escaso, un recurso básico para el desarrollo de la vida¹²⁹⁷, pero un bien ambiental precario¹²⁹⁸, pues es objeto de

¹²⁹⁴ En el caso de la segunda Proposición, la justificación de esta propuesta es que “la deducción no se limita exclusivamente a las actividades industriales, al considerar que hay inversiones destinadas a la protección del medio ambiente que desarrollan actividades que no tienen la consideración de industriales, como es el caso de la ganadería intensiva o la agricultura, o centros comerciales con una importante producción de residuos”.

¹²⁹⁵ Para Borrero Moro no se produce un atentado del principio de igualdad, puesto que el legislador es libre de establecer incentivos para corregir el impacto de las actividades que considera más contaminantes y, en este caso, “estamos ante fuentes de contaminación bien delimitadas, causantes de la mayor parte del problema ambiental en dicho ámbito y susceptibles de mejora mediante la inversión en instalaciones”, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, págs. 97-98.

¹²⁹⁶ Llamas Madurga, Manuel Ramón, *El Agua en España: Problemas Principales y Principales Soluciones*, Papeles del Instituto de Ecología y Mercado, nº 2, Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, 1995, pág. 18.

¹²⁹⁷ Vázquez Cobos, Carlos, “La fiscalidad de las aguas en España”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 148.

un uso insostenible y un continuo deterioro¹²⁹⁹. En este contexto es en el que se impone a los poderes públicos la tarea de facilitar la utilización y consumo del agua en el marco del mandato constitucional de la protección del medio ambiente y contemplando su ciclo completo desde el abastecimiento (englobando tanto la fase de aducción como de distribución) hasta su vertido (incluyendo la evacuación, tratamiento y recuperación de las aguas residuales)¹³⁰⁰.

La contaminación del agua se define como una alteración de su calidad natural (es decir, de sus características físicas, químicas y bacteriológicas) provocada, directa o indirectamente, por la acción del hombre y que tiene como consecuencia impedir o dificultar sus usos actuales y/o futuros¹³⁰¹. Por esta razón, las políticas de aguas se orientan hacia el “mantenimiento de un adecuado nivel de calidad de las mismas, impedir la acumulación de compuestos peligrosos en el subsuelo, susceptible de contaminar las aguas subterráneas y, en general, evitar cualquier alteración perjudicial del recurso y el ambiente con el que se relaciona”¹³⁰². Esto implica que, aun cuando el agua es un factor

¹²⁹⁸ Rosembuj, Tulio, “Prólogo”, en Pagès y Galtés, Joan, *Fiscalidad de la Aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 7.

¹²⁹⁹ Alvarez Carreño, Santiago M., *El régimen jurídico de la depuración de aguas residuales urbanas*, Motecorvo, Madrid, 2002 (versión electrónica), Capítulo “La depuración de aguas residuales en el marco general de los problemas actuales del agua”, pág. 1. En el mismo sentido, Alzaga Villaamil, Oscar, “La tributación medioambiental y las aguas”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 530.

¹³⁰⁰ Pagès y Galtés, Joan, *Fiscalidad de la Aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 13-14.

¹³⁰¹ Para Martín Mateo, el concepto de contaminación es “una idea relativa que parte de modificaciones no admisibles de las características del agua. No puede considerarse como polución cualquier tipo de alteración con olvido de que el agua en toda su pureza no existe siquiera en la naturaleza y que un cierto nivel de tolerancia es admisible en cuanto que nos justificaría además costosas operaciones antieconómicas. Desde un determinado enfoque, más que los vertidos, lo que nos interesa es conservar la pureza del cauce para lo que habrá de tenerse en cuenta sus características y sus posibilidades de autodepuración, pero sin tratar de maximizar ésta, como se venía haciendo en el pasado, para conseguir la dilución y agotar la capacidad asimilativa. Por ello se tiende, como luego veremos, a establecer unos niveles objetivos de calidad de las aguas del cauce por debajo de los cuales se prohíbe adicionales deterioros”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 243.

¹³⁰² Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 96. Señala este autor, “el agua es un recurso unitario, cantidad y calidad son factores interdependientes, y el objetivo

productivo, esto es, un factor económico¹³⁰³, en tanto que las empresas necesitan agua en sus instalaciones para utilizar en sus procesos productivos¹³⁰⁴, no debe olvidarse que constituye, sobre todo, un “recurso natural que, en sí mismo, hay que considerar, proteger e, incluso, restaurar”¹³⁰⁵.

La acción humana afecta tanto a la fase de captación de las aguas como a la de vertido o descarga tras su utilización, ya sea en el ámbito agrícola, doméstico, industrial o por la navegación¹³⁰⁶. Por lo que se refiere a los impactos en la zona de captación, Cosín Ochaíta y Gutiérrez Lousa apuntan que estos varían en función de la cantidad de agua extraída, señalando que “en los ríos afecta principalmente a la vegetación de la ribera, en los embalses por la eliminación de los ríos de la carga sedimentaria y en las aguas subterráneas pueden provocar

político no es otro que el de compatibilizar la utilización del recurso como soporte de la actividad productiva y el uso ecológico que le preserve de la degradación propia de su medio, permitiendo la recuperación y conservación de los demás recursos naturales”.

¹³⁰³ Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 239. Añade este autor que “el enfoque económico de la utilización del agua y, por consiguiente, la incorporación del costo de la depuración es el único viable para abordar toda una serie de problemas de transcendencia social que afectan a la conservación de la naturaleza y al mantenimiento del equilibrio ecológico. Sólo interiorizando estos costos sería posible evitar que la utilización abusiva de los bienes comunes ocasione su destrucción en perjuicio de la colectividad en su conjunto”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 241.

¹³⁰⁴ Maties García, Joan, *Derecho medioambiental de la empresa y de las corporaciones locales*, Atelier, Barcelona, 1999 (versión electrónica), Capítulo “4. Aguas”, pág. 3.

¹³⁰⁵ Alvarez Carreño, Santiago M., *El régimen jurídico de la depuración de aguas...*, *op. cit.*, pág. 11. De forma similar, D’Ocon Espejo ha destacado que “el agua no es sólo un elemento imprescindible para la vida, sino también un medio económico y social. Si a ello unimos su consideración de recurso natural escaso, limitado y deteriorable, puede concluirse fácilmente el interés de los poderes públicos por su gestión y protección”, D’Ocon Espejo, Ana María, “La tarifa de depuración de aguas residuales de la Comunidad de Madrid”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 152.

¹³⁰⁶ Martín Mateo identifica los siguientes agentes contaminantes del agua: las industrias (responsables cuantitativamente y cualitativamente de las sustancias más tóxicas y más difíciles de extraer a posteriori), tanto por vertidos de aguas residuales ordinarias como ocasionales, por arrastres de material de escombreras y por elevación del nivel térmico a través de procesos de refrigeración; los hogares, como consecuencia del vertido de residuos domésticos a través de las redes de alcantarillado, que “son cualitativamente más fáciles de tratar, aunque cuantitativamente producen un gran volumen de sustancias orgánicas, que una vez separadas determinan serios problemas para su eliminación definitiva”; la agricultura, como consecuencia del uso de productos fertilizantes, pesticidas y el incremento de la salinidad de las aguas por los regadíos; la navegación, por vertidos de los barcos lavar sus tanques o los combustibles utilizados como medio de impulsión, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, págs. 254-256.

la entrada de agua marina en el acuífero, proceso que se entiende por salinización”¹³⁰⁷.

No obstante, la principal fuente de contaminación de las aguas son los vertidos realizados, de forma directa o indirecta, a estas, mediante la dispersión o liberalización de aguas residuales y/o industriales al alcantarillado, aguas superficiales, aguas subterráneas o aguas marinas¹³⁰⁸, provocando con ello una degradación de su calidad¹³⁰⁹, que dependerá de cantidad y el tipo de contaminantes, así como del volumen del agua residual¹³¹⁰.

Por esta razón, junto con las tradicionales técnicas autorizatorias de policía administrativa¹³¹¹, los instrumentos fiscales para la protección de las aguas¹³¹²,

¹³⁰⁷ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, págs. 796-797.

¹³⁰⁸ Los factores contaminantes pueden ser materias orgánicas, materias inorgánicas en suspensión, materias inorgánicas disueltas, nutrientes, sustancias químico-orgánicas sintéticas, materias flotantes, sustancias radioactivas, gases, colorantes, efluentes térmicos, productos que afectan al olor y al sabor de las aguas, productos que contienen organismos bacterianos, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, págs. 256-269.

¹³⁰⁹ “No basta con afirmar que hay agua suficiente, es preciso que ésta sea idónea para los usos a que va destinada. Aquí aparece el gran problema de la deteriorización de las aguas como consecuencia de vertidos excesivos e insensatos”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 239.

¹³¹⁰ “Las aguas residuales al regresar al cauce fluvial tienen una mayor temperatura lo que provoca un aumento de la actividad inorgánica, incrementando la demanda de oxígeno agravada por la disminución en la concentración de oxígeno derivada del aumento de temperatura.

Esta situación se acentúa, en las aguas residuales urbanas, ya que tienen un alto contenido de materia orgánica, favoreciendo el crecimiento de la biomasa por excesivo aporte de nutrientes y empobrecimiento de las aguas en oxígeno. Las aguas procedentes de la actividad agrícola aportan elementos contaminantes como son excesos de fosfatos y nitratos por la utilización de fertilizantes. Finalmente, las aguas residuales industriales además de aportar aumentos de temperatura más significativos que las anteriores, debido a la utilización del agua en procesos técnicos de enfriamiento (condensación, evaporación, refrigeración, etc.), contienen vertidos perjudiciales para el medio ambiente (sosa y mercurio en las papeleras, aceites de refino en las refinadoras, etc.)”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 711; Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, págs. 796-797.

¹³¹¹ Frente a la prohibición general de realizar vertidos contaminantes, dicha prohibición puede ser levantada si se cuenta con la correspondiente autorización administrativa, mediante la cual se garantizará “la consecución del buen estado ecológico de las aguas, de acuerdo con las normas de calidad y las características de emisión establecidas en materia de aguas”, Tena Plazuelo, Vitelio, “Aguas y medio ambiente”, en López Ramón, Fernando y Escartín Escudé, Víctor (Coords.), *Bienes públicos, urbanismo y medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2013, págs. 265-266.

alineándose con la preocupación comunitaria de mejorar el estado ecológico y químico de las aguas¹³¹³, se han centrado en la reducción de los vertidos y de su impacto contaminante¹³¹⁴. Como afirma Rosembuj, estos instrumentos “pueden ser eficaces si consiguen minimizar los vertidos contaminantes directos o indirectos, la acumulación de residuos o sustancias que pueden suponer un peligro de contaminaciones o degradación del agua y su entorno, en comparación con la disciplina inmediata que representa la norma de autorizaciones o prohibición”¹³¹⁵.

El objetivo de disminución de la carga contaminante de los vertidos puede alcanzarse mediante una reducción en origen de la contaminación, derivada de cambios en los procesos productivos, y, en algunos supuestos, por la reducción en el consumo del agua¹³¹⁶. Al efecto de incentivar dichos objetivos, esto es, la

¹³¹² La Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2000 por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas indica que “el uso de instrumentos económicos por los Estados miembros puede resultar adecuado en el marco de un programa de medidas. El principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos asociados a los daños o a los afectos adversos sobre el medio acuático, deben tenerse en cuenta, en particular, en virtud del principio de que quien contamina paga”. A este respecto, véase Orón Moratal, Germán, “¿La tasa como tributo obligatorio? Tasas por servicios hídricos y aprovechamientos hidráulicos y condicionantes de su cuantificación”, *Tribuna Fiscal*, nº 258, abril de 2012, págs. 34 y siguientes.

¹³¹³ Andrés Aucejo, Eva, “Principios rectores del régimen económico financiero comunitario de la gestión del agua ex «Directiva Marco de Aguas» (Directiva 2000/60/CE) y su transposición al ordenamiento jurídico español”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio de 2012, pág. 83.

¹³¹⁴ Sin perjuicio de que, reproduciendo las palabras de Alzaga Villaamil, “la preocupación por la protección del agua (y de la naturaleza en general), se ha traducido en la práctica en la aprobación de un sinfín de tributos relacionados con la preservación del medioambiente (mayoritariamente autonómicos) y en la incorporación al articulado de otros tributos, que podríamos denominar “no medioambientales”, de incentivos fiscales a conductas respetuosas con el entorno, así como de gravámenes adicionales cuando el comportamiento del contribuyente provoca daños en el medioambiente”, Alzaga Villaamil, Oscar, “La tributación medioambiental y las aguas”, *op. cit.*, pág. 531.

¹³¹⁵ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 96. Advierte, no obstante, de la “miríada de figuras tributarias que, en gran medida, debilitan la idea del tributo y conforman una indeseable apología de parafiscalidad, prescindiendo, al mismo tiempo, de los principios de legalidad y capacidad económica”, Rosembuj, Tulio, “Prólogo”,... *op. cit.*, pág. 7.

¹³¹⁶ Magadán Díaz, repasando al situación en el ámbito internacional, clasifica en tres categorías los tributos que pueden recaer sobre el agua: los tributos que gravan la extracción o captación de agua, los tributos que gravan el uso del agua y los servicios de vertido y alcantarillado y los tributos que gravan la contaminación producida por el uso del agua, Magadán Díaz, Marta, “Distribución territorial de la

reducción de la contaminación de las aguas producida por los vertidos, se han establecido tributos que recaen sobre los vertidos (cánones estatales y autonómicos de control de vertidos e impuestos autonómicos sobre vertidos a las aguas litorales)¹³¹⁷ y tributos que gravan el vertido en función del consumo (cánones autonómicos de saneamiento)¹³¹⁸.

En esta línea, las instalaciones que pueden acogerse a la deducción son aquellas que permiten evitar o reducir la “carga contaminante” que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas. Concretamente, el artículo 39 del TRLIS extiende el incentivo fiscal a la protección tanto de las aguas continentales (superficiales y subterráneas¹³¹⁹) como de las aguas marinas¹³²⁰.

tributación ambiental y el consumo de agua”, Clm. Economía: Revista económica de Castilla-La Mancha, nº 15, 2009, pág. 290.

¹³¹⁷ Tributos que, en definitiva, gravan la carga contaminante de los vertidos, esto es, la introducción de sustancias susceptibles de provocar la contaminación o degradación del medio marino, Marcos Cardona, Marta, “El Impuesto sobre Vertidos a las Aguas Litorales”, Noticias de la Unión Europea, nº 278, marzo de 2008, pág. 48. Sobre la compatibilidad de los cánones autonómicos de saneamiento y el canon estatal de vertidos, véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2012.

¹³¹⁸ Vázquez Cobos, Carlos, “La fiscalidad de las aguas en España”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 169. Así, por ejemplo, podemos encontrar el canon de vertidos de Canarias, los impuestos sobre vertidos de Andalucía y Murcia o el canon de saneamiento de Aragón, Asturias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Galicia, Islas Baleares, Islas Canarias, La Rioja, Madrid, Murcia, Navarra y País Vasco. Para un detallado análisis de estos tributos, véase Vicente García, José de y Adame Martínez, Francisco D., *Régimen fiscal del agua: tributos estatales, autonómicos y locales*, Comares, Granada, 2008.

¹³¹⁹ Martín Mateo ha puesto de manifiesto que la contaminación de las aguas subterráneas se puede producir como consecuencia de la infiltración de aguas residuales, industriales o domésticas; por penetración natural de aguas pluviales que arrastran escombreras o vertidos líquidos; por los vertidos de residuos sólidos (basureros, ya sean o no controlados); o por la salinización de las reservas de aguas subterráneas en el litoral y en las islas como consecuencia del exceso de bombeo; Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 252.

¹³²⁰ Desde un punto de vista jurídico, las aguas, ya sean marinas o continentales, comparten la calificación de bienes de dominio público, las primeras de ellas por decisión de la propia Constitución (artículo 132.2) y las segundas por decisión del legislador, Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 609. La importancia de la protección global del agua había sido, ya con anterioridad, puesta de manifiesto por Martín Mateo, según el cual “la problemática de la contaminación de las aguas abarca todas sus manifestaciones, tanto las aguas territoriales corrientes como los lagos y embalses, las superficiales y las subterráneas, las marítimas y las terrestres”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 248. Por ello, la diferenciación entre unas y otras aguas radica en la legislación de aplicación, apreciándose diferencias sustancias tanto cualitativamente (los requisitos de calidad para uno y otro tipo de aguas difieren notablemente) como competencialmente, Maties García,

Las aguas superficiales y subterráneas se encuentran reguladas en el texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, y, anteriormente, por la Ley de 2 de agosto de 1985. Por su parte, la regulación de las aguas marinas se contiene en la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas¹³²¹. Asimismo, existe numerosa normativa internacional para la prevención de la contaminación de las aguas marinas¹³²².

A los efectos de la protección de las aguas continentales, el texto refundido de la Ley de Aguas, en su redacción dada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social para 2004, define la contaminación como la acción y el efecto de introducir materias o formas de energía, o inducir condiciones en el agua que, de modo directo o indirecto impliquen una alteración perjudicial de su calidad en relación con los usos posteriores, con la salud humana, o con los ecosistemas acuáticos o terrestres directamente asociados a los acuáticos; causen daños a los bienes; y deterioren o dificulten el disfrute y los usos del medio ambiente¹³²³.

Joan, *Derecho medioambiental de la empresa y de las corporaciones locales*, Atelier, Barcelona, 1999 (versión electrónica), Capítulo 4. Aguas, pág. 4.

¹³²¹ Al hilo de definir las competencias sobre las aguas marinas, el Tribunal Constitucional afirma que “el mar territorial como soporte topográfico del medio ambiente se integra por un elemento móvil –las aguas– que por razones obvias físicas no pueden adscribirse de modo permanente a un lugar determinado” (SSTC 38/2002, de 14 de febrero, y 8/2013, de 17 de enero).

¹³²² Martín Mateo hace referencia al Convenio internacional de París de 4 de junio de 1974 contaminación del mar, según el cual “la introducción para el hombre directamente o indirectamente, de sustancias o energías en el medio marino... con consecuencias que ponen en peligro la salud humana, perjudican los recursos vivos y el sistema ecológico marino, afectan a los esparcimientos o dificultan otros usos legítimos del mar”. Añade este autor, en relación con la situación de los mares, que “la unidad del ciclo del agua a escala de biosfera hace que éstos, a la postre, reciban el impacto de la contaminación de las aguas terrestres, bien que puedan en parte asimilarla dada su mayor capacidad de autodepuración e incluso se sostenga que hasta ciertos límites la adición de nuevos elementos orgánicos pueda ser positiva para la fauna marítima. Pero existen otros notorios peligros que afectan al equilibrio biológico de los mares, como el vertido de aguas que contienen sustancias tóxicas o la precipitación de productos como los pesticidas”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 246.

¹³²³ Con base en estos conceptos ambientales, “las inversiones en activos fijos destinados a prevenir el deterioro ecológico y la contaminación de las aguas continentales o marítimas evitando o reduciendo el vertido contaminante a las mismas (mediante la instalación de una depuradora, por ejemplo) entran a formar parte de la base de la deducción”, García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 13.

Por otra parte, siguiendo la Ley 16/2001, de 1 de julio, de Prevención y Control integrados de la Contaminación, podría definirse la contaminación de las aguas como la introducción, directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones calor o ruido en el agua, que pueden tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que pueden causar daños a los bienes materiales o deteriorar o perjudicar el disfrute u otras utilidades legítimas del medio ambiente.

De acuerdo con el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales (1995-2005)¹³²⁴, debe concederse una atención preferente a la disminución de la carga contaminante de las aguas, en particular de origen industrial, lo que implica fortalecer las tareas de control y de vigilancia, así como la incentivación de cambios en los procesos productivos. Para ello, el Plan Nacional de Calidad de las Aguas (2007-2013) considera necesario generalizar sistemas eficaces de depuración y redes de saneamiento que conduzcan todas las aguas residuales a las depuradoras.

El artículo 39 del TRLIS hace referencia a la “carga contaminante” de los vertidos, si bien nuevamente nos encontramos con que no se define este concepto. A este respecto, cabe señalar, siguiendo a Bokobo Moiche, que los vertidos contaminantes autorizados conforme a las leyes propias de las Comunidades Autónomas en materia de vertidos, se gravan con un canon¹³²⁵,

¹³²⁴ Resolución de 28 de abril de 1995, de la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda, por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de febrero de 1995 por la que se aprueba el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales (1995-2005).

¹³²⁵ El canon es una figura que no se encuadra dentro de las categorías tributarias definidas por la Ley General Tributaria (impuestos, tasas y contribuciones especiales), por lo que Rosembuj se pregunta por la razón por la cual el legislador se empeña en seguir utilizando esta denominación que sólo sirve para producir notables confusiones. A su juicio, y siguiendo otras opiniones doctrinales, la contestación puede encontrarse en la configuración del canon como “el precio por la creación de titularidades específicas y adecuadas por el uso privativo o común especial del recurso natural, en este caso, el agua”, lo cual, además de generar una situación ambigua, disminuye la extensión del concepto de interés general y el deber colectivo de contribución al gasto público para protección y conservación de la cantidad necesaria y la calidad precisa del agua. Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, op. cit., pág. 146.

determinándose este en función de la carga contaminante medida por unidades de contaminación¹³²⁶. Por ello, esta autora acude al concepto de “carga contaminante” al que se refiere el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Dominio Público Hidráulico, el cual, en su artículo 294 establece que la carga contaminante en unidades de contaminación (C) se determinará por la fórmula $C = K \times V$, en la que V es el volumen del vertido en metros cúbicos/año y K un coeficiente que depende de la naturaleza del vertido y del grado de tratamiento previo al vertido, cuyo valor se detalla en un anexo¹³²⁷.

Por tanto, el alcance de la deducción en el ámbito de las aguas se centra en “la contaminación en la zona de descarga, no en la de captación, contemplando cualquier tipo de instalaciones urbanas, industriales o agrícolas que eviten o reduzcan la carga contaminante que se vierte a las aguas superficiales, subterráneas o marinas, siempre que tengan una relación directa con dicha finalidad”¹³²⁸. En definitiva, las instalaciones acogibles a la deducción son aquellas directamente relacionadas con la finalidad de evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas¹³²⁹,

¹³²⁶ Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, *op. cit.*, pág. 141; Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, págs. 101-102.

¹³²⁷ En relación con este coeficiente, el Tribunal Supremo ha señalado que “la determinación del coeficiente K debe hacerse para cada sector industrial pues es en el coeficiente K donde debe quedar reflejada la importancia contaminante de cada vertido industrial [...] la asignación del valor K dependerá de la naturaleza del vertido, del grado de tratamiento y de la clase o sector industrial resultante de la clasificación de actividades” (Sentencias de 16 de junio de 2011 y 8 de octubre de 2012). En consecuencia, señala el Tribunal Supremo, un escaso o nulo grado de tratamiento incidiría negativamente en la fijación del coeficiente K para determinar la carga contaminante y, en consecuencia, el importe del canon correspondiente.

¹³²⁸ “Por tanto debe juzgarse la idoneidad de la instalación en función de la función correctora sobre los contaminantes que se vierten, como son: la temperatura, la materia orgánica así como contaminantes sólidos o líquidos inorgánicos, siempre en relación al cumplimiento o la mejora de la normativa vigente en materia medioambiental”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 711; Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, págs. 796-797.

¹³²⁹ En palabras de Bokobo Moiche, “la inversión realizada debe disminuir o eliminar la carga contaminante que tenga asignada la entidad que realice el vertido autorizado”, Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, *op. cit.*, pág. 141.

y, por tanto, parece dar una preeminencia a las instalaciones “final de línea”, que depuran las aguas que se vierten, en detrimento de las instalaciones integradas en el proceso productivo para prevenir la causación de la contaminación.

A juicio de la Dirección General de Tributos, esta finalidad se cumpliría en el caso de la construcción, por parte de una sociedad que tiene por objeto la contratación, construcción y explotación de toda clase de obras hidráulicas y de acuerdo con las instrucciones recibidas del Ministerio de Medio Ambiente, de una planta o instalación de filtrado con el objeto de evitar la contaminación biológica de las aguas ocasionada por el mejillón cebrá, molusco que constituye una de las especies invasoras de mayor velocidad de expansión y más dañina por su impacto ecológico y económico (DGT V1942-08, de 27 de octubre de 2008). Asimismo, para el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2009 (JUR 2009\487943), las instalaciones encaminadas a la recogida de aguas del proceso de transformación de subproductos cárnicos en grasas y harinas y su posterior evaporización con la finalidad de eliminar el vertido de aguas residuales industriales.

Sin embargo, según ha manifestado la Dirección General de Tributos, las obras de contención, mejoras de canalización, reforestación y otras de carácter medioambiental a realizar por una corporación de derecho público, que desarrolla actividades de gestión y administración de aguas para riego, explotaciones ganaderas, industrias y abastecimientos, así como la producción de energía eléctrica, no tendrán derecho a la deducción en la medida en que supongan una renovación de las infraestructuras a través de las cuales se canaliza el agua, pero que no eviten o reduzcan la carga contaminante vertida a las aguas, sino que simplemente favorezcan la canalización de la misma para el riego (DGT 1293-03, de 16 de septiembre de 2003).

Tampoco ha admitido la Dirección General de Tributos la aplicación de la deducción a las inversiones para el “tratamiento de residuos vertidos por terceros

en las aguas superficiales, pero sin que exista referencia alguna al tratamiento de los residuos o a la reducción de la carga contaminante generada por la propia explotación económica de la consultante” (V1822-06, de 11 de septiembre de 2006). Sobre esta posición, discutida por el Tribunal Económico-Administrativo Central, profundizaremos en el siguiente apartado referente a los residuos, ya que es en esta área donde la cuestión se ha debatido con mayor virulencia.

5.5.3 Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de los residuos industriales propios

Siguiendo a Rosembuj, la política de residuos consiste en perseguir la minimización de la corriente de residuo sólido, sea urbano, industrial o agrícola; procurar su recuperación-reciclaje; y proceder a la eliminación de lo que no puede reutilizarse ni recuperarse, sea mediante vertedero o incineración¹³³⁰. En esta marco, la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados tiene por objeto regular la gestión de los residuos impulsando medidas que prevengan su generación y mitiguen los impactos adversos sobre la salud humana y el medio ambiente asociados a su generación y gestión, mejorando la eficiencia en el uso de los recursos. Asimismo, como indica su Preámbulo, las políticas de residuos pueden enmarcarse en la lucha contra el cambio climático, siendo esta una prioridad de la política ambiental, y pese a que la contribución de los residuos al cambio climático pueda ser pequeña en relación con el resto de sectores, puesto que existe un potencial significativo de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, asociado al sector de los residuos.

La inclusión expresa de la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales en el ámbito de la deducción responde al tratamiento integral que se les quiere aplicar, cuya

¹³³⁰ Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, op. cit., pág. 100. Este autor señala que, hasta ese momento, la gestión de los residuos no había sido objeto de medidas de fiscalidad ambiental, dado que, por una parte, parece que son más efectivos los sistemas de depósito-reembolso y, por otra parte, se desconocen los efectos sinérgicos del residuo final debido a las diversas sustancias contenidas en el flujo de residuos.

vertiente fiscal encontraba apoyo en el artículo 25 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, según la cual “las Administraciones públicas, en el ámbito de sus respectivas competencias, podrán establecer las medidas económicas, financieras y fiscales adecuadas para el fomento de la prevención, la aplicación de tecnologías limpias, la reutilización, el reciclado y otras formas de valorización de residuos, así como para promover las tecnologías menos contaminantes en la eliminación de residuos”¹³³¹. De la misma forma, la actualmente vigente Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados establece en su artículo 16 que “las autoridades competentes podrán establecer medidas económicas, financieras y fiscales para fomentar la prevención de la generación de residuos, implantar la recogida separada, mejorar la gestión de los residuos, impulsar y fortalecer los mercados del reciclado, así como para que el sector de los residuos contribuya a la mitigación de las emisiones de gases de efecto invernadero. Con estas finalidades podrán establecerse cánones aplicables al vertido y a la incineración de residuos domésticos”.

La fórmula que ha sido utilizada con mayor frecuencia para la gestión fiscal de los residuos ha sido la introducción de tributos que desincentiven la producción de residuos mediante el gravamen de su depósito en vertederos o su abandono. Las Comunidades Autónomas han aprovechado el nicho de la fiscalidad ambiental para desarrollar sus competencias fiscales, siendo los impuestos que gravan los residuos uno de los predominantes, ya que podemos encontrarlo, con distintos alcances, en Andalucía (peligrosos y radiactivos)¹³³², Madrid¹³³³,

¹³³¹ Ya la Ley 42/1975, de 19 de noviembre, de deshechos y residuos sólidos urbanos hacía referencia a los instrumentos tributarios en la actuación administrativa, concretamente, previendo la percepción de tasas por los Ayuntamientos como consecuencia de la obligación de hacerse cargo de los residuos sólidos urbanos producidos en el territorio de su jurisdicción, Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente, op. cit.*, pág. 198.

¹³³² Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

¹³³³ Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos.

Murcia¹³³⁴, Castilla-La Mancha (radiactivos)¹³³⁵, Cataluña (municipales y RCD)¹³³⁶, Cantabria¹³³⁷, Castilla-León¹³³⁸, Extremadura¹³³⁹, La Rioja¹³⁴⁰ y la Comunidad Valenciana¹³⁴¹. Mención aparte cabría realizar de los tributos sobre bolsas de plástico que están empezando a introducirse en algunas Comunidades Autónomas (Andalucía¹³⁴² y Cantabria¹³⁴³). Estos tributos, de una u otra manera, se definen como un impuesto que tiene por finalidad incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural (Andalucía), concretamente el reciclado y la valorización de los residuos (Madrid, Cantabria, Extremadura, La Rioja y Comunidad Valenciana), a través del fomento de actividades de gestión de mayor compatibilidad con el medio ambiente como la reducción o la recuperación de materiales y energía (Murcia y Cantabria), así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de la eliminación de residuos en vertedero (Cantabria, Extremadura, La Rioja, Comunidad Valenciana).

Para lograr esta finalidad, el hecho imponible se define como la entrega de residuos en vertederos o su abandono en lugares no autorizados y la estructura

¹³³⁴ La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006.

¹³³⁵ 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.

¹³³⁶ Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos.

¹³³⁷ Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero.

¹³³⁸ Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

¹³³⁹ Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

¹³⁴⁰ Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013.

¹³⁴¹ Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

¹³⁴² Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

¹³⁴³ Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero, si bien posteriormente ha sido derogado por la Ley de Cantabria 5/2011, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2012.

de estos tributos es sencilla: la cuota íntegra se calcula aplicando un tipo de gravamen fijo sobre el volumen de los residuos depositados, determinado mediante sistemas de pesaje, si bien se puede apreciar una gran dispersión tanto en la categoría de tipos como en el importe de los mismos¹³⁴⁴ y la necesidad de, cuando menos, una mayor coordinación desde el ámbito estatal¹³⁴⁵. Asimismo, las tasas municipales de recogida de residuos, que adoptan distintas fórmulas, pueden contribuir eficientemente a la promoción de la separación en origen, lo que a su vez facilitará su recogida selectiva y reciclaje, de tal manera que, adecuadamente configuradas, permitirán el desarrollo del principio de justicia tributaria y del principio quien contamina paga, como vertiente ambiental de aquel¹³⁴⁶.

El incentivo fiscal que analizamos se orienta a la reducción, tratamiento y recuperación de residuos industriales, priorizándose sobre otras categorías de residuos¹³⁴⁷, si bien ha de advertirse que ni el artículo 39 del TRLIS ni su

¹³⁴⁴ En el mismo sentido, Puig Ventosa, Ignasi y González Martínez, Ana Citlalic, “Los impuestos sobre el vertido y la incineración de residuos en España”, *Crónica Tributaria*, nº 143, 2012, pág. 181. Señalan ambos autores que “de establecerse una jerarquización en la aplicación de estos impuestos, sería necesario dar prioridad a los impuestos que gravan el tratamiento finalista de los residuos con un mayor impacto ambiental. De entre los residuos industriales, tendría más sentido gravar los residuos peligrosos –dados sus efectos nocivos en el medio ambiente– que los asimilables a municipales. De las Comunidades Autónomas estudiadas, sólo Cataluña, a pesar de gravar los residuos industriales asimilables, no grava los residuos peligrosos”.

¹³⁴⁵ Para Zárate Marco, Vallés Giménez y Trueba Cortes, el actual modelo descentralizado no es el más adecuado, resultando aconsejable “que las cuestiones ambientales relacionadas con la generación de residuos se gestionen por un nivel de gobierno central, o que se establezca un marco general de tributación regional mínimo y obligatorio para todas las Comunidades Autónomas sobre el cual las regiones puedan adoptar decisiones relativas al grado de severidad de los tipos al alza”, Zárate Marco, Anabel, Vallés Giménez, Jaime y Trueba Cortés, Carmen, “Tributación ambiental en un contexto federal. Una aplicación empírica para los residuos industriales en España”, *Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de Trabajo*, nº 25, 2007, pág. 52.

¹³⁴⁶ Conde Antequera, Jesús, “Un ejemplo práctico de relación entre sostenibilidad y justicia tributaria: la configuración de la tasa de basuras desde postulados ambientales”, *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, nº 276, septiembre-octubre de 2012, págs. 88-90.

¹³⁴⁷ Se ha destacado que “aunque los residuos derivados de las actividades agropecuarias constituyen la fracción mayoritaria del total, son los producidos por la minería, la industria y la producción de energía los que tienen un mayor impacto potencial en el medio ambiente. Además, el desarrollo económico, la industrialización y la implantación de modelos económicos que basan el crecimiento en el aumento sostenido del consumo, han supuesto una variación muy significativa en la composición de los residuos y de las cantidades en que son producidos”, Zárate Marco, Anabel, Vallés Giménez, Jaime y Trueba Cortés,

desarrollo reglamentario definen los conceptos de “residuo industrial”, “reducción”, “tratamiento” o “recuperación”. En consecuencia, para determinar la aplicación de la deducción en relación con los residuos industriales hemos de detenernos a analizar dos cuestiones: por un parte, cómo se definen los residuos industriales y, por otra parte, qué se entiende por reducción, tratamiento y recuperación de residuos.

Por lo que se refiere a la primera cuestión, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, vigente hasta el 30 de julio de 2011, se entendía por residuo “cualquier sustancia u objeto perteneciente a alguna de las categorías que figuran en el anejo de esta Ley, del cual su poseedor se desprenda o del que tenga la intención u obligación de desprenderse. En todo caso, tendrán esta consideración los que figuren en el Catálogo Europeo de Residuos, aprobado por las Instituciones Comunitarias”¹³⁴⁸. Esta definición responde a la definición económica de residuos de Martín Mateo, según la cual “son residuos aquellos subproductos que por carecer de valor para la persona que los genera son abandonados o desechados por ésta”¹³⁴⁹. No obstante, dicha Ley no definía los residuos industriales, distinguiendo únicamente entre residuos urbanos y residuos peligrosos, lo cual ha dificultado la delimitación de las instalaciones que podían beneficiarse de este incentivo fiscal¹³⁵⁰. Como veremos a continuación, ha tenido que ser la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados la que clarifique en parte esta situación.

Carmen, “Tributación ambiental en un contexto federal...”, Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de Trabajo, nº 25, 2007, pág. 7.

¹³⁴⁸ La referencia al Catálogo Europeo de Residuos, debe entenderse realizada a la Lista Europea de Residuos recogida en España en la Orden del Ministerio de Medio Ambiente 304/2002, de 8 de febrero, que publica las operaciones de valorización y eliminación de residuos y la lista europea de residuos.

¹³⁴⁹ Desde el punto de vista físico, define los residuos sólidos como “aquellas materias que no son capaces de ser arrastradas por un fluido de flujo libre, sea éste una corriente de aire o una corriente líquida”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.* pág. 711.

¹³⁵⁰ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 102.

En efecto, ante la ausencia en la legislación estatal vigente hasta 30 de julio de 2011 de una definición de “residuo industrial”, era preciso acudir a otros cuerpos normativos para tratar de clarificar esta cuestión, entre los que podemos citar como antecedente la Ley 42/1975, de 19 de noviembre, sobre Recogida y Tratamiento de los Desechos y Residuos Sólidos Urbanos¹³⁵¹, la Ley 20/1986, de 14 de mayo, Básica de Residuos Tóxicos y Peligrosos¹³⁵² y la Resolución de 24 de julio de 1989, por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se aprueba el Plan Nacional de Residuos Industriales y se constituye la Comisión de Seguimiento del mismo (BOE nº 179, de 28 de julio de 1989). Con carácter más reciente, el Plan Nacional Integrado de Residuos definía los residuos industriales no peligrosos como “aquellos residuos producidos en el ejercicio de una actividad industrial, que no estén identificados como peligrosos en la Orden MAM/304/2002, de 8 de febrero”¹³⁵³.

En definitiva, hasta la aprobación de la Ley 22/2011, nuestra legislación estatal carecía de una definición legal del concepto de residuo industrial¹³⁵⁴, siendo la

¹³⁵¹ la cual consideraba como residuos urbanos los que son consecuencia de actividades domiciliarias; comerciales y de servicios; sanitarias en hospitales, clínicas y ambulatorios; limpieza varia, zonas verdes y recreativas; abandono de animales muertos, muebles, enseres y vehículos; industriales, agrícolas, de construcción y obras menores de reparación domiciliaria; y, en general, todos aquellos residuos cuya recogida, transporte y almacenamiento o eliminación corresponda a los Ayuntamientos, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, págs. 721-722.

¹³⁵² La cual, en su artículo 11.1, establece la obligación por parte de la Administración del Estado de formular un Plan Nacional de Residuos Tóxicos y Peligrosos con validez para todo el territorio nacional, con objeto de racionalizar, coordinar y optimizar la gestión de los residuos regulados por la citada Ley.

En efecto, la citada Ley de Residuos Tóxicos y Peligrosos, derogada por la Ley 10/1998, reconocía que si bien existían residuos industriales que por sus características específicas permitían la equiparación en cuanto a su régimen jurídico a los de origen doméstico (sometidos, por tanto, a la Ley de Residuos Sólidos Urbanos), también existía un amplio sector de residuos de origen industrial que necesitaba de unas prescripciones especiales para su gestión a causa de los graves riesgos que representan para la salud humana, los recursos naturales y el medio ambiente

¹³⁵³ Resolución de 20 de enero de 2009, de la Secretaría de Estado de Cambio Climático, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se aprueba el Plan Nacional Integrado de Residuos para el período 2008-2015.

¹³⁵⁴ Por el contrario, en determinadas ocasiones, la normativa autonómica sí ha definido este concepto. La primera referencia se encuentra la Ley 6/1983, de 7 de abril, sobre residuos industriales de Cataluña, encontrándose actualmente regulado en los siguientes textos legales:

doctrina científica quien elaborara diversas definiciones para cubrir esta vacío. Así, Mata Rodríguez, tras hacer referencia, a la Ley catalana de residuos, define “residuo industrial” como “cualquier sustancia o material sólido, gaseoso o líquido del que su poseedor se desprende –es decir, destinada al abandono– o tenga la intención o la obligación de desprenderse, como consecuencia de una actividad industrial”, esto es, “la parte que queda como consecuencia de un proceso de producción o transformación de bienes y servicios”¹³⁵⁵. Por su parte, López-Santacruz Montes, en un sentido usual, define los residuos industriales como “aquellos materiales de desecho e inservibles obtenidos en un proceso industrial que, por otro lado, tienen un efecto negativo para el medio ambiente”¹³⁵⁶.

Por otra parte, atendiendo a la procedencia del residuo, Martín Mateo ha distinguido entre residuos agrícolas y ganaderos, residuos de la minería, residuos

-
- a) Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Residuos de la Comunidad de Madrid: “aquellos que, siendo o no peligrosos, se generan en un proceso de fabricación, transformación, utilización, consumo, limpieza o mantenimiento de una instalación o actividad industrial”.
 - b) Ley 15/2003, de 13 de junio, del Parlamento Catalán de modificación de la Ley 6/1993, de 15 de julio, reguladora de los residuos: “materiales sólidos, gaseosos o líquidos resultantes de un proceso de fabricación, transformación, utilización, consumo o limpieza cuyo productor o poseedor tiene voluntad de desprenderse de los mismos y que, de acuerdo con la presente Ley, no pueden ser considerados residuos municipales”.

Asimismo, podemos encontrar otras referencias a este concepto en la normativa autonómica como son:

- a) La Orden de 5 de julio de 2001, del Departamento de Medio Ambiente, por la que se dispone la publicación del Acuerdo de Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Plan de Residuos Industriales de la Comunidad Autónoma de Aragón (2001-2004) (BOA nº 84, de 16 de julio de 2001).
- b) El Acuerdo de 7 de noviembre de 2002, de la Junta de Castilla y León, por el que se aprueba Plan de Residuos Industriales de Castilla y León 2002-2010 (BOCL nº 220, de 13 de noviembre de 2002)
- c) La Resolución de 21 de noviembre de 2001 por la que se acuerda hacer público el Plan de Gestión de Residuos Industriales y Suelos Contaminados de Galicia (DOG nº 243, de 18 de diciembre de 2001).
- d) La Ley 3/1988, de 13 de octubre, para la Gestión del Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid.
- e) El Decreto 112/1986, de 4 de diciembre, por el que se aprueba definitivamente el Programa Coordinado de Actuación en materia de Residuos Industriales de Madrid (BOCM nº 306, de 26 de diciembre de 1986).

¹³⁵⁵ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 42.

¹³⁵⁶ López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 35.

industriales y residuos urbanos, señalando que los residuos industriales son frecuentemente retirados por las propias empresas¹³⁵⁷. Como hemos señalado anteriormente, este autor definió desde una perspectiva económica los residuos como “aquellos subproductos que por carecer de valor para la persona que los genera son abandonados o desechados por ésta”¹³⁵⁸, con base en la cual Díaz-Arias define los residuos industriales como “las materias derivadas de un proceso industrial que carecen de valor económico”, si bien considera recomendable que se determinase el alcance de lo que se entiende por residuo industrial en el ámbito de esta deducción¹³⁵⁹.

En parecidos términos se expresa Bautista Parejo, para quien la clasificación de los distintos tipos de residuos no es sencilla y se decanta por una más generalizada que incluya a los “residuos industriales”, definidos simplemente y de forma amplia como “aquellos generados por las industrias en el ejercicio de su actividad”¹³⁶⁰. El incremento de este tipo de residuos se debe a los avances

¹³⁵⁷ Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 711. De forma similar, Cosín Ochaíta distingue los residuos en función de su procedencia u origen: industrial, agrícola, ganadero, forestal y urbano, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 712.

¹³⁵⁸ Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 711.

¹³⁵⁹ Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 184-185.

¹³⁶⁰ Bautista Parejo, Carmen, *Residuos. Guía técnico-jurídica*, Ediciones Mundi Prensa, Madrid, 1998, págs. 61, 62 y 86. Estos residuos se distinguirían, en la clasificación más generalizada, de los residuos urbanos, los residuos agrícolas y ganaderos, los residuos de la minería, los residuos hospitalarios y los residuos radiactivos.

En similares términos, definen los residuos industriales como “aquellos residuos generados en actividades de tipo industrial, esto es, aquellas cuyo código de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) está dentro de los códigos genéricos 15 a 40, y que por su naturaleza o composición no pueden asimilarse a residuos urbanos”. Añaden estos autores que “la categoría genérica de residuos industriales ha estado compuesta tradicionalmente por tres grupos más específicos: residuos industriales no peligrosos (asimilables a residuos sólidos urbanos, al no presentar inicialmente ningún indicio de peligrosidad por no tener actividad físico-química, pero que no pueden ser considerados como inertes), residuos inertes (procedentes de la construcción y demolición, y que no experimentan transformaciones físicas, químicas o biológicas significativas) y residuos peligrosos (son desechos generados en actividades industriales que presentan características o sustancias que los convierten en tóxicos para las personas o para el medio y que figuren en la lista de residuos peligrosos, aprobada en el Real Decreto 952/1997, de residuos tóxicos y peligrosos, así como los recipientes y envases que los hayan contenido, además de aquellos que hayan

tecnológicos¹³⁶¹, pudiendo estar constituidos por subproductos que se generan en los procesos de fabricación, productos acabados que no son útiles y productos residuales que quedan después del uso de los productos acabados¹³⁶².

Bokobo Moiche también se decanta por una definición similar, en lo que califica como una interpretación amplia del término industrial, identificándolo con el concepto de actividad empresarial tal y como se define por la normativa tributaria, esto es, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios, de forma que “esta interpretación extiende el ámbito de la deducción a todas aquellas entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que favorezcan la reducción, recuperación o tratamiento correcto de todo tipo de residuos. Dado que la reducción se incluye dentro del Impuesto sobre Sociedades y dado que la finalidad de la misma es estimular las inversiones que produzcan una mejora en la calidad del medio ambiente, considero más acertada la interpretación extensiva”¹³⁶³.

Por su parte, Gutiérrez Lousa, acudiendo a la Directiva 2008/98/CE, según la cual los residuos se definen como cualquier sustancia u objeto del cual su poseedor se desprenda o tenga la intención o la obligación de desprenderse,

sido calificados de tal forma por la normativa comunitaria)”, Zárata Marco, Anabel, Vallés Giménez, Jaime y Trueba Cortés, Carmen, “Tributación ambiental en un contexto federal...”, págs. 21-22.

¹³⁶¹ Por lo que “hay que ofrecer a las industrias instalaciones de tratamiento y de disposición adecuadas, además de asesorar respecto a la utilización de sistemas alternativos que permitan reducir el volumen de residuos generados, ya que la industria necesariamente tiene que generar residuos”, Bautista Parejo, Carmen, *Residuos. Guía técnico-jurídica, op. cit.*, págs. 101-102.

¹³⁶² Bautista Parejo, Carmen, *Residuos. Guía técnico-jurídica, op. cit.*, pág. 297.

¹³⁶³ Por el contrario, la interpretación restrictiva sólo permitiría acogerse a la deducción las “instalaciones industriales” afectadas por la Directiva 96/61/CE, del Consejo de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación, las cuales ejercen un impacto ambiental relevante, por lo que están sometidas a importantes controles ambientales. Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, págs. 102 y 103. En el mismo sentido, García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 16.

apunta, siguiendo a Cosín Ochaíta¹³⁶⁴, que en este concepto cabe clasificar los residuos en función de su procedencia (industrial, agrícola, ganadera, forestal y urbana), pudiendo provenir todos ellos de su propia actividad o bien de los procesos anticontaminantes de tratamiento de las aguas o de vertidos a la atmósfera. A su juicio, “la deducción se corresponde exclusivamente a los residuos de naturaleza industrial, ya sean provenientes de su propia actividad o de las instalaciones de depuración de vertidos a las aguas o a la atmósfera”¹³⁶⁵.

Por el contrario, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2009 (JUR 2009\487943), pese a considerar incuestionable el carácter industrial de la actividad de transformación de subproductos cárnicos en grasas y harinas, rechaza la calificación de los animales muertos y sus subproductos cárnicos como residuos industriales.

Ahora bien, aun no conteniéndose una definición de residuo industrial en la normativa estatal entonces vigente sobre la materia, en ocasiones la jurisprudencia sí acudió a la Ley 10/1998 para determinar en qué supuestos es posible definir determinados compuestos como residuos. Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de enero de 2002 (JUR 2002\97908) parte de la distinción entre residuos urbanos y residuos peligrosos para alcanzar la conclusión, aparentemente muy restrictiva, de que los envases

¹³⁶⁴ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 712.

¹³⁶⁵ Este autor observa, en consecuencia, una indeterminación que puede dificultar la identificación de las instalaciones que, en su conjunto, cumplan la doble finalidad de evitar o reducir la contaminación de la atmósfera y de las aguas y de reducir, recuperar o tratar los residuos obtenidos de aquéllas, lo que exigiría la identificación separada de la parte de la inversión dirigida a cada una de estas finalidades, Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, pág. 796. Un amplio desarrollo de esta cuestión (en particular, de la compatibilidad entre las deducciones de los apartados 1 y 3 del artículo 39 del TRLIS) puede encontrarse en Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, págs. 712-715. No obstante, en nuestra opinión, y dado que los parámetros para aplicar la inversión (base y tipo) no se diferencian en función de la finalidad (atmósfera, aguas o residuos), dicha identificación individualizada no debería exigirse si puede probarse que el importe de la inversión que se pretende acoger a deducción cubre en su conjunto una u otra finalidad protectora del medio ambiente, dado que este es el objetivo último del incentivo fiscal, eso sí, siempre que la finalidad no sea alcanzar un doble aprovechamiento de la deducción.

de vidrio únicamente tendrán la consideración de residuo industrial cuando contengan residuos peligrosos, pues en otro caso se clasificarían como “urbanos, no industriales”. Este criterio fue posteriormente reiterado, con cita de esta Sentencia, por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 15 de mayo de 2009 (JUR\2009\282474).

Del mismo modo, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en su sentencia de 30 de abril de 2003 (JT 2003\1088), consideró que para definir el concepto “residuo industrial” debe completarse lo dispuesto en la Ley 10/1998 con el Catálogo Europeo de Residuos (CER) elaborado por la Comisión Europea, “pieza clave a la hora de definir y clasificar los residuos [...] En este catálogo, si bien no se definen, se les clasifica de manera global, y de acuerdo con su origen en: industriales, residuos sólidos urbanos (municipales), agropecuarios, residuos de extracción de minerales, residuos de producción de energía, lodos de depuradora y residuos de dragados”. Partiendo de esta premisa, el Tribunal concluyó que no podían considerarse como residuos industriales los procedentes de la limpieza viaria del casco antiguo de un municipio en la medida en que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 10/1998, recibirían la consideración de residuos urbanos.

En consecuencia, los Tribunales Superiores de Justicia que han analizado esta cuestión han tendido a acudir a la clásica distinción entre residuos urbanos y residuos peligrosos para concluir, de forma restrictiva, que el concepto de residuos industriales es equiparable al de residuos peligrosos, si bien en nuestra opinión, y de acuerdo con la normativa anteriormente citada, el carácter industrial o no del residuo vendría determinado por su procedencia (una instalación o actividad industrial), con independencia de su clasificación como peligroso o no.

La cuestión ha sido clarificada por la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, la cual ofrece las siguientes definiciones en su artículo 3:

- Residuo: cualquier sustancia u objeto que su poseedor deseche o tenga la intención o la obligación de desechar.
- Residuos industriales: residuos resultantes de los procesos de fabricación, de transformación, de utilización, de consumo, de limpieza o de mantenimiento generados por la actividad industrial, excluidas las emisiones a la atmósfera reguladas en la Ley 34/2007, de 15 de noviembre.

Asimismo define los residuos domésticos¹³⁶⁶, los residuos comerciales¹³⁶⁷, los residuos peligrosos¹³⁶⁸, los biorresiduos¹³⁶⁹ y los aceites usados¹³⁷⁰.

El hecho de que la deducción se limite a los residuos de carácter industrial, pese así preverse en la regulación de la deducción, resulta incomprensible para Herrera Molina y Serrano Antón, puesto que en su opinión no permite incluir “el

¹³⁶⁶ Residuos generados en los hogares como consecuencia de las actividades domésticas. Se consideran también residuos domésticos los similares a los anteriores generados en servicios e industrias.

Se incluyen también en esta categoría los residuos que se generan en los hogares de aparatos eléctricos y electrónicos, ropa, pilas, acumuladores, muebles y enseres así como los residuos y escombros procedentes de obras menores de construcción y reparación domiciliaria.

Tendrán la consideración de residuos domésticos los residuos procedentes de limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, los animales domésticos muertos y los vehículos abandonados.

¹³⁶⁷ Residuos generados por la actividad propia del comercio, al por mayor y al por menor, de los servicios de restauración y bares, de las oficinas y de los mercados, así como del resto del sector servicios.

¹³⁶⁸ Residuo que presenta una o varias de las características peligrosas enumeradas en el anexo III, y aquél que pueda aprobar el Gobierno de conformidad con lo establecido en la normativa europea o en los convenios internacionales de los que España sea parte, así como los recipientes y envases que los hayan contenido.

¹³⁶⁹ Residuo biodegradable de jardines y parques, residuos alimenticios y de cocina procedentes de hogares, restaurantes, servicios de restauración colectiva y establecimientos de venta al por menor; así como, residuos comparables procedentes de plantas de procesado de alimentos.

¹³⁷⁰ Todos los aceites minerales o sintéticos, industriales o de lubricación, que hayan dejado de ser aptos para el uso originalmente previsto, como los aceites usados de motores de combustión y los aceites de cajas de cambios, los aceites lubricantes, los aceites para turbinas y los aceites hidráulicos.

tratamiento de residuos procedentes de bienes de consumo fabricados o enajenados por el sujeto pasivo”¹³⁷¹.

Precisamente, las limitaciones y dudas que origina el adjetivo “industrial” ha conllevado la presentación de diversas iniciativas parlamentarias con la finalidad de que el mismo fuera eliminado, si bien las mismas no han prosperado. En este sentido, pueden citarse, entre otras, las siguientes:

- Proposición de Ley de modificación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducciones por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 11 de abril de 2008. Conforme a esta propuesta la deducción se aplicaría a las inversiones “para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos”, eliminando el adjetivo industrial.
- Proposición de Ley sobre los incentivos fiscales para las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds, publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 23 de abril de 2008. Conforme a esta propuesta la deducción se aplicaría a las inversiones “que favorezcan la reducción, recuperación o tratamiento correcto, desde el punto de vista medioambiental, de residuos industriales o equivalentes”. La justificación de esta propuesta es que “la deducción no se limita exclusivamente a las actividades industriales, al considerar que hay inversiones destinadas a la protección del medio ambiente que desarrollan actividades que no tienen la consideración de industriales, como es el caso

¹³⁷¹ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 10. También Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 310. Se basan en la amplitud del concepto de residuo contenido en Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, 1995.

de la ganadería intensiva o la agricultura, o centros comerciales con una importante producción de residuos”.

Si bien estas y otras propuestas similares no han prosperado, muestran la inquietud y evolución que deberían seguir estas deducciones para lograr un mayor grado de protección ambiental.

Por otra parte, como hemos indicado, la normativa ambiental estatal no contiene una definición de los conceptos “reducción”, “tratamiento”¹³⁷² y “recuperación”, siendo posible acudir a la normativa autonómica¹³⁷³ a estos efectos:

- a) Reducción: el conjunto de medidas destinadas a conseguir la minimización de la producción de residuos o de la cantidad de sustancias peligrosas o contaminantes presentes en los mismos¹³⁷⁴. Esta definición vendría a coincidir con la de “prevención” prevista en la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos y en la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados¹³⁷⁵. Conforme a esta última Ley, la prevención se define como el conjunto de medidas adoptadas en la fase de concepción y diseño, de producción, de distribución y de consumo de una sustancia, material o producto, para reducir (i) la cantidad de residuo, incluso mediante la reutilización de los productos o el alargamiento de la vida útil de los

¹³⁷² El artículo 1.2 de la Ley sobre Desechos y Residuos Sólidos Urbanos de 19 de noviembre de 1975 definía el tratamiento como el conjunto de operaciones encaminadas a la eliminación de los desechos y residuos o al aprovechamiento de los recursos contenidos en ellos, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 715.

¹³⁷³ Por ejemplo, Ley 10/1997, de 22 de agosto, de Residuos Sólidos Urbanos de la Junta de Galicia; Ley 10/2000, de 12 de diciembre, de Residuos de la Comunidad Valenciana; Ley 1/1999, de 29 de enero, de Residuos de Canarias.

¹³⁷⁴ Para López-Santacruz Montes, la reducción de residuos comprenderá todas aquellas actuaciones tendentes a minorar, en términos cuantitativos, el nivel de residuos producidos por el sujeto pasivo, López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 35.

¹³⁷⁵ García Izquierdo, partiendo del concepto de “prevención” de la Ley 10/1998, concluye que “la reducción de residuos comprenderá todas aquellas actuaciones tendentes a minorar en términos cuantitativos la cantidad de residuos producidos por el sujeto pasivo, García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 16.

productos, (ii) los impactos adversos sobre el medio ambiente y la salud humana de los residuos generados, incluyendo el ahorro en el uso de materiales o energía y (iii) el contenido de sustancias nocivas en materiales y productos.

- b) Recuperación: las operaciones de extracción de materias o sustancias valorizables contenidas en los residuos, es decir, todo procedimiento que permita el aprovechamiento de las materias o sustancias contenidas en los residuos; la obtención, por transformación, de energía o materiales distintos a los empleados en el producto originario¹³⁷⁶.

Para García Izquierdo, el término “recuperación” es similar a los de “reutilización” y “reciclado” definidos en la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, pudiendo definirse la recuperación de residuos como “aquel proceso integrado (es decir, que proteja el medio ambiente en su conjunto) dirigido a reutilizar o reciclar el producto contaminante de manera que pueda volver a utilizarse para el mismo fin originario u otro distinto, pero siempre que aquel proceso no suponga transferencia de contaminación de un medio ambiente a otro”¹³⁷⁷.

La Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados recoge los siguientes conceptos que podrían encuadrarse en el de “recuperación”:

- Recogida: operación consistente en el acopio de residuos, incluida la clasificación y almacenamiento iniciales para su transporte a una instalación de tratamiento.

¹³⁷⁶ Para López-Santacruz Montes, por recuperación de residuos podría entenderse las actuaciones dirigidas a conseguir un valor económico de los mismos, esto es, realizar sobre los residuos las actividades necesarias para obtener materiales, productos o cualquier elemento que pueda aprovecharse como materia prima de cualquier proceso industrial, López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 35.

¹³⁷⁷ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 16.

- Recogida separada: la recogida en la que un flujo de residuos se mantiene por separado, según su tipo y naturaleza, para facilitar un tratamiento específico.
 - Reutilización: cualquier operación mediante la cual productos o componentes de productos que no sean residuos se utilizan de nuevo con la misma finalidad para la que fueron concebidos.
 - Preparación para la reutilización: la operación de valorización consistente en la comprobación, limpieza o reparación, mediante la cual productos o componentes de productos que se hayan convertido en residuos se preparan para que puedan reutilizarse sin ninguna otra transformación previa.
 - Reciclado: toda operación de valorización mediante la cual los materiales de residuos son transformados de nuevo en productos, materiales o sustancias, tanto si es con la finalidad original como con cualquier otra finalidad. Incluye la transformación del material orgánico, pero no la valorización energética ni la transformación en materiales que se vayan a usar como combustibles o para operaciones de relleno.
- c) Tratamiento: la operación o conjunto de operaciones necesarias para proceder al cambio de las características físicas, químicas o biológicas de los residuos a fin de reducir o neutralizar las sustancias nocivas que contengan, recuperar los materiales valorizables, facilitar su uso como fuente de energía, abono, materia prima y nuevos procesos productivos o hacer posible su adecuado depósito¹³⁷⁸. En otras palabras, el conjunto de operaciones encaminadas a la eliminación de los residuos o al

¹³⁷⁸ Para López-Santacruz Montes, el tratamiento comprende todas aquellas actuaciones tendentes a minorar, en términos cualitativos, el nivel de residuos contaminantes, López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 35.

aprovechamiento de los recursos contenidos en ellos¹³⁷⁹. García Izquierdo lo define como “cualquier actuación tendente a prevenir la producción de residuos así como su gestión, reducción, reutilización, reciclado o cualquier otra forma de valoración establecida por la norma ambiental con la finalidad de proteger el medio ambiente y la salud de las personas”¹³⁸⁰.

La Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados sí define expresamente el “tratamiento” como las “operaciones de valorización o eliminación, incluida la preparación anterior a la valorización o eliminación”. A estos efectos, se entiende por “valorización” y “eliminación” lo siguiente:

- Valorización: cualquier operación cuyo resultado principal sea que el residuo sirva a una finalidad útil al sustituir a otros materiales, que de otro modo se habrían utilizado para cumplir una función particular, o que el residuo sea preparado para cumplir esa función en la instalación o en la economía en general. En el anexo II se recoge una lista no exhaustiva de operaciones de valorización.
- Eliminación: cualquier operación que no sea la valorización, incluso cuando la operación tenga como consecuencia secundaria el aprovechamiento de sustancias o energía. En el anexo I se recoge una lista no exhaustiva de operaciones de eliminación.

¹³⁷⁹ Cosín Ochaíta cita cinco métodos de tratamiento de residuos (vertido controlado, incineración, reciclado, tratamiento químico y compostaje) y considera que las inversiones realizadas para los cuatro primeros métodos de tratamiento podrán acogerse a esta deducción. Respecto al compostaje, que permite la obtención de biomasa destinada por combustión a la obtención de electricidad o calor o la obtención de biocarburantes, las inversiones podrían acogerse a la deducción para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables. Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 715.

¹³⁸⁰ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 17.

No cabe olvidar que cuando el artículo 39 del TRLIS incluye el tratamiento de residuos en el ámbito de la deducción, se refiere al tratamiento “correcto”, lo que, en opinión de García Izquierdo, exige que con dicho tratamiento se consiga una protección del medio ambiente en su conjunto, esto es, sin transferencia de contaminación entre los distintos elementos del medio ambiente (aire, agua, suelo)¹³⁸¹.

La Dirección General de Tributos ha admitido la aplicación de la deducción en los siguientes supuestos que tendrían encaje en las anteriores definiciones:

- Inversión realizada por el consultante en una estación de valorización de residuos verdes, que tiene por objeto el tratamiento de los residuos generados por su actividad (DGT V1530-05, de 22 de julio de 2005).
- Inversiones realizadas por un consultante cuya actividad consiste en la recuperación de residuos de caucho y neumáticos usados, para lo que se halla debidamente homologada por el órgano administrativo competente (DGT 2383-03, de 19 de diciembre de 2003).
- Inversión en un sistema de aspiración y filtración industrial para polvo, serrín y viruta, y caldera de calefacción que utiliza los residuos de madera mencionados para evitar la difusión de partículas al aire y valorizar energéticamente los residuos de la madera (DGT V1546-07, de 12 de julio de 2007)¹³⁸².

¹³⁸¹ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 17.

¹³⁸² La consulta realmente ubica en el capítulo de residuos el sistema de aspiración y filtración. La parte de la instalación para aprovechar los residuos de la madera como combustible la ubica en el apartado 3 del artículo 39, ya que aprovecha los residuos de la empresa para obtener energía, considerándose que se trata de biomasa procedente de residuos de industria forestal. Por eso, concluye que “parece que una parte de la inversión realizada por la entidad consultante se consideraría incluida entre la establecida en el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS y otra parte de la inversión se corresponde con la establecida en el apartado 3 del artículo 39 del TRLIS, por lo que podría aplicarse la deducción prevista en dicha artículo, siempre que se cumplan todos los requisitos previstos en la normativa legal y reglamentaria”.

- Inversión en una planta de generación de energía eléctrica a partir de cogeneración utilizando como combustible biogás producido con residuos agroindustriales, dado que parece orientada a la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales, sin perjuicio de advertir que se desconoce con exactitud la naturaleza de los residuos agroindustriales (DGT V0757-12, 11 de abril de 2012).
- Inversión en un trómel y en un pre-triturador con tolva de alimentación, con sus correspondientes instalaciones eléctricas, sistemas de seguridad y de parada, realizada para reducir los residuos propios generados en el tratamiento de residuos ajenos, con la finalidad de subir un escalafón en la jerarquía de residuos, ya que lo que hasta ahora se gestionaba a través de su eliminación en vertedero, pasa a gestionarse mediante valorización energética, reduciéndose de forma muy considerable la fracción no valorizable que acaba en vertedero (DGT V0840-13, de 14 de marzo de 2013).

Por otra parte, una de las modificaciones introducidas por la Ley de Economía Sostenible ha sido limitar la aplicación de la deducción a las instalaciones para la reducción, recuperación y tratamiento de residuos industriales “propios”, excluyendo, por tanto, las inversiones para el tratamiento de residuos “ajenos”, tratando así de poner fin a la polémica existente sobre esta cuestión.

En efecto, el Proyecto del Real Decreto 1594/1997¹³⁸³, primera norma reglamentaria que desarrolló la deducción, limitaba la aplicación de esta deducción a las inversiones para la eliminación de los residuos generados por el propio sujeto. A la vista de este antecedente, la doctrina ha entendido que el hecho de que esta restricción finalmente no se recogiera explícitamente en la parte dispositiva del desarrollo reglamentario, así como su falta de cobertura

¹³⁸³ Puede consultarse en la Revista de Contabilidad y Tributación, nº 172, de julio de 1997, págs. 193-194.

legal (ni de la LIS ni del TRLIS se infería tal limitación), refleja la voluntad explícita del Gobierno de incluir en la aplicación del beneficio al importante sector empresarial que gestiona residuos industriales ajenos¹³⁸⁴, optándose así por una interpretación a favor de la protección del medio ambiente¹³⁸⁵. Herrera Molina, en el mismo sentido, añade que “parece razonable desvincular el incentivo de la producción del residuo”, ya que los “residuos que afectan al suelo derivan con frecuencia de explotaciones ya desaparecidas”¹³⁸⁶.

Sin embargo, las consultas de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre 1999 (DGT 1733-99) y 26 de abril de 2000 (DGT 0937-00), concluyen de forma rotunda que las inversiones con objeto de mejorar el tratamiento de residuos industriales ajenos no podrán disfrutar de la deducción, pues “únicamente generarán derecho a la deducción por protección del medio ambiente las inversiones destinadas a la recuperación, reducción y tratamiento de los residuos industriales propios”. Para llegar a esta conclusión, las consultas citadas parten de la exposición de motivos del Real Decreto 1594/1997, según la cual la deducción se aplicará a las inversiones destinadas a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones del “sujeto pasivo”, por lo que, en su opinión, los residuos industriales a recuperar, reducir o tratar son exclusivamente los propios¹³⁸⁷. De alguna manera, Sanz Gadea parece compartir este criterio, al considerar que la deducción no debe aplicarse a las instalaciones destinadas a la elaboración de subproductos, pues “se incentiva el tratamiento de residuos industriales que, de otra manera, hubieran producido contaminación, pero no la industria de obtención de subproductos”¹³⁸⁸. Este criterio fue a su vez ratificado

¹³⁸⁴ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, págs. 40 y 41.

¹³⁸⁵ Que es, en definitiva, lo que trata de incentivar el legislador, Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1300.

¹³⁸⁶ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 310.

¹³⁸⁷ Este es asimismo el criterio de López-Santacruz Montes en su interpretación de la finalidad del incentivo fiscal y atendiendo a la exposición de motivos del Reglamento, López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 35.

¹³⁸⁸ Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 111.

por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, el cual, en su Sentencia de 11 de abril de 2008 (JUR\2008\378167), concluyó que, “de acuerdo con la finalidad del beneficio y el contexto, hemos de entender que el beneficio lo es por el esfuerzo que haga cada empresa por reducir sus niveles de contaminación”¹³⁸⁹.

Sin embargo, la doctrina mayoritaria, parte de la cual ya hemos citados, ha considerado que del precepto legal analizado no se desprende limitación alguna. Así, Mata Rodríguez reconoce el peso interpretativo de la parte expositiva de la norma, “al dar las razones de lo que se prescribe en la parte dispositiva”, pero considera que la restricción de la aplicación de la deducción a las inversiones para la eliminación de los residuos generados por el propio sujeto pasivo limita el “principio de libre competencia que, en este caso, debería permitir que los empresarios puedan optar, bien por asumir directamente la eliminación de sus residuos (con los problemas de control que esta actividad, especialmente si potencia esta opción fiscalmente), bien por eliminarla indirectamente a través de empresas especializadas, cuyas sinergias permiten tanto un mayor volumen de inversión en infraestructuras de eliminación de residuos como una mayor garantía y más fácil control”¹³⁹⁰.

García Izquierdo¹³⁹¹ daba un paso más y concluía que limitar la aplicación de la deducción a la eliminación o reducción de los residuos generados por el propio sujeto pasivo carecería, a su juicio, de cobertura legal suficiente¹³⁹². De forma

¹³⁸⁹ “Así, con la interpretación que pretende la actora, cualquier inversión realizada por una empresa de gestión medioambiental daría lugar a la deducción, con lo que un beneficio objetivo se convertiría en un beneficio subjetivo en caso de dichas empresas. Es más con esa interpretación llegaríamos al absurdo que una inversión en instalaciones altamente contaminantes (por ejemplo, una incineradora desfasada, aunque permitida), tratándose de una empresa de gestión medioambiental, daría lugar a la deducción, completamente al margen de los esfuerzos que haga la empresa por reducir su contaminación: se estaría beneficiando una instalación que, no sólo no reduce la contaminación, sino que la agrava”.

¹³⁹⁰ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 41.

¹³⁹¹ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 9.

¹³⁹² Cobertura aún más ausente en las restricciones introducidas vía interpretativa por las consultas de la DGT, Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2004, pág. 96.

similar, González González, comentando la consulta de 11 de septiembre de 2006, considera que, cumpliéndose la finalidad de la norma, “la Administración fiscal se muestra un tanto remisa a aceptar esta deducción, con una lectura cicatera de la Ley, quisquillosa y hasta teleológicamente fundamentalista”¹³⁹³. Compartimos plenamente dichas opiniones, puesto que, efectivamente, el artículo 39 en su redacción anterior a la Ley de Economía Sostenible no hacía mención alguna a que los residuos industriales fueran exclusivamente propios, si bien consideramos que quizás da un excesivo peso interpretativo al hecho de que las exposiciones de motivos de los posteriores reglamentos que modifican y desarrollan la deducción no contengan mención alguna a esta cuestión¹³⁹⁴.

También admitían Gutiérrez y Villaró la extensión del ámbito de la deducción a las inversiones que se realizasen sobre residuos ajenos “siempre y cuando

¹³⁹³ Añadiendo que, en su opinión, es “una interpretación muy rígida; y cuestionable, cuando menos, porque se basa en unas afirmaciones que no parecen tan rotundas en el texto de la Ley: que la inversión sea para ‘los propios’ residuos generados en ‘la propia’ actividad industrial, o que la inversión hay que consistir en activos materiales ‘propios’. Son principios más intuitivos, y hasta imaginados, que contextuales”, González González, José María, “Deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente...”, Carta Tributaria, 2ª quincena de junio 2007, pág. 127.

¹³⁹⁴ Al fin y al cabo, la jurisprudencia ha limitado el valor normativo de las exposiciones de motivos. Entre las más recientes, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012, en relación con la aplicación de la exención en participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, la cual dispone lo siguiente:

“En definitiva la alusión que se contiene en la Exposición de Motivos o Preámbulo del Real Decreto sobre que el objetivo sea favorecer a las pymes, no tiene base legal alguna, pues tal objetivo, que en definitiva significa una restricción a la exención legalmente contemplada, respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, ni se contiene en la Ley 22/1993, ni tampoco en la Ley de Presupuestos para 1984. Por tanto, ha de considerarse que se trata de un requisito, de una restricción, que se innova y añade, en todo caso, por el Real Decreto, debiendo significarse que además dicha innovación no se hace en el cuerpo de la norma, sino en la Exposición de Motivos o Preámbulo, siendo doctrina pacífica, véase STC de 4 de octubre de 1980 en la se deja sentado que “ los preámbulos o exposiciones de motivos carecen de valor normativo”, por lo que si bien ha de convenirse que formando parte de la norma los preámbulos o exposición de motivos, su valor jurídico no es dispositivo, sino simplemente interpretativo; mas cuando como sucede en este caso, la razón que se recoge en el preámbulo para restringir la exención contenida en la Ley, no tiene base real alguna, sino que responde a un criterio, que huérfano de base objetiva, es meramente voluntarista, excediéndose de los límites que la ley a la que debe desarrollar marca, por lo que ni tan siquiera en este caso cabe otorgarle este valor interpretativo, por lo que sólo cabe atender a los requisitos contenidos en el cuerpo de la norma, antes referidos, y sobre cuyo cumplimiento por parte de la recurrente no se hace cuestión alguna. Debiéndose llamar la atención que el Real Decreto 1704/1999, que sustituye al Real Decreto 2481/1994, que regula la misma materia, no contiene referencia alguna a las pymes”.

aquellas no tengan por objetivo el tratamiento de residuos en sí mismo considerado, sino la protección del medio ambiente en dicha materia, que es, en definitiva, lo que trata de incentivar el legislador”. Ahora bien, concluyen que dada la “íntima correlación que en este tipo de empresas se produce entre actividad y protección del medio ambiente, consideramos que habrá de estarse a cada caso en concreto para determinar la procedencia o no de esta deducción”¹³⁹⁵.

En cualquier caso, parece que restringir la aplicación de la deducción a aquellos sujetos pasivos cuyo objeto social sea el tratamiento de residuos ajenos carece de cobertura legal, puesto que la Ley del Impuesto sobre Sociedades no limita en modo alguno la aplicación de la deducción en estos supuestos¹³⁹⁶. El hecho de que, como hemos señalado, el Proyecto del Real Decreto 1594/1997 contemplara expresamente esta limitación, la cual, sin embargo, no fue incluida en su redacción definitiva, parece asimismo un dato clarificador. Esta conclusión es confirmada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 4 de abril de 2003 (JT 2003\554), según la cual las inversiones medioambientales podrán ser convalidadas en la medida en que reúnan todos los requisitos objetivos previstos en la normativa, con independencia del fin social de la entidad que las realiza.

La cuestión fue definitivamente resuelta por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 2 de marzo de 2007, analizando tanto la norma legal como su desarrollo reglamentario. Dada su rotundidad y claridad, a continuación reproducimos la conclusión del Tribunal:

¹³⁹⁵ Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1300. Advierten estos autores que, “el legislador pretende evitar que, bajo este incentivo fiscal, pueda encubrirse una deducción por inversiones en activos fijos nuevos que para el ejercicio 1997 y siguientes ha desaparecido de nuestro ordenamiento tributario”.

¹³⁹⁶ La única explicación que encuentra Martín Fernández a la posición de la DGT es que la configuración de la deducción como un instrumento que favorece a un determinado sector de actividad económica pudiera tener la consideración de ayuda de Estado, creyendo que este es el verdadero

“Pues bien de ninguna de estas normas puede extraerse la conclusión de que el derecho a la deducción se circunscribe exclusivamente a inversiones para la recuperación, reducción y tratamiento de residuos propios; o, lo que es lo mismo, nada en la norma autoriza a excluir aquellas actividades que, cumpliendo todas las condiciones de evitar la contaminación, cumpliendo o mejorando la normativa vigente en esta área medioambiental, lleven a cabo la recuperación, reducción y tratamiento de residuos ajenos. La finalidad a que la letra c) del artículo 1 se refiere es, literalmente, «Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales». Es evidente que esta finalidad puede alcanzarse y la mejora en la protección medioambiental –que es el objetivo de la norma– lograrse, tanto si las medidas (inversiones en elementos que así lo propicien) para el tratamiento de residuos es llevada a cabo por la misma empresa que los genera como si lo es por otra, que como servicio prestado a aquélla, realice las actividades de tratamiento de los residuos y depuración de los mismos previos al vertido; pues es obvio que, aunque sea en el tratamiento de residuos ajenos, interesa que se promuevan las medidas de protección del medioambiente y evitación de la contaminación que la norma persigue. Es cierto que el interés de la norma estriba en gran medida en fomentar que las empresas corrijan el impacto contaminante de sus explotaciones; pero ello en nada empece a que se reconozca que es igualmente importante en orden a este objetivo que los que se dedican al tratamiento de residuos industriales de otras empresas apliquen igualmente medidas de corrección del impacto contaminante. Por ello, de cumplir los requisitos que la norma prescribe, no resulta correcto restringir el tenor de la deducción en los términos que la Ley y el Reglamento prevén en términos que no resultan conformes ni a una interpretación literal ni a una interpretación finalista de la norma. En este sentido, de modo diverso a como interpreta la Inspección, una lectura de la Exposición de motivos del RD 1594/1997 corrobora la interpretación que este Tribunal patrocina. En la misma se expone que «constituye una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las inversiones en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico y las aguas, así como para la recuperación, reducción, y tratamiento de residuos industriales, siempre que se realicen de acuerdo con programas, convenios o acuerdos con la Administración medioambiental y en cumplimiento o mejora de la normativa vigente en esta materia». En dicha explicación se ponen en pie de igualdad como destinos que han de darse a la inversión para su deducibilidad tanto la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico y las aguas como la recuperación, reducción, y

argumento que se encuentra tras el redactor del desarrollo reglamentario y la DGT, Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2004, pág. 96.

tratamiento de residuos industriales, sin precisión en este caso de que sean propios del sujeto pasivo, por lo que no distingue entre residuos propios o ajenos. En conclusión, pues, por sólo este motivo no puede negarse el derecho a la deducción a la reclamante, que entre otras actividades tiene por objeto social la recuperación y tratamiento de residuos industriales; sino que ha de verificarse el cumplimiento de los requisitos a fin de determinar su deducibilidad”.

Por lo tanto, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha ratificado la posición doctrinal mayoritaria de que la redacción de la deducción no permitía excluir las inversiones para el tratamiento de residuos ajenos, criterio que ha sido reiterado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 15 de mayo de 2009 (JUR\2009\282474).

Sin embargo, como hemos señalado con anterioridad, una de las modificaciones introducidas por la Ley de Economía Sostenible, quizás como reacción a la Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central, ha sido limitar la aplicación de la deducción a las instalaciones para la reducción, recuperación y tratamiento de residuos industriales “propios”, lo cual resulta un tanto sorprendente a la vista de lo dispuesto en el artículo 3 de la misma Ley. En efecto, dicho precepto, entre los principios que han de guiar la acción de los poderes públicos para impulsar la sostenibilidad de la economía española, enuncia el eficaz tratamiento de los residuos, junto con la promoción de las energías limpias y la reducción de las emisiones, estableciéndose el mandato de que las Administraciones Públicas adopten políticas energéticas y ambientales que permitan compatibilizar el desarrollo económico con la minimización del coste social de las emisiones y de los residuos producidos y sus tratamientos¹³⁹⁷. En esta línea, Martín Cáceres ha destacado que esta limitación “debería corregirse en términos que permitan, siquiera con una modulación distinta, la aplicación de la deducción por el tratamiento de los ajenos, lo que además

¹³⁹⁷ Si bien no de forma específica sobre esta cuestión, véase Sanz Clavijo, Alfonso, “La inseguridad jurídica como nota diferencial...”, pág. 440.

contribuiría a la reorientación del modelo productivo en nuestro país”¹³⁹⁸, añadiendo otros autores su importancia para lograr una mayor sostenibilidad¹³⁹⁹.

Para la Dirección General de Tributos, las inversiones cumplirán este requisito cuando tengan por objeto “favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto de residuos industriales producidos por la propia entidad consultante” (DGT V0840-03, de 13 de marzo de 2013) y no el tratamiento de residuos generados por terceros¹⁴⁰⁰.

No obstante lo anterior, si bien la inclusión del adjetivo “propios” podría parecer que tiene por objeto otorgar carta de naturaleza al criterio de la Dirección General de Tributos, “legalizando” su doctrina administrativa¹⁴⁰¹, lo cierto es

¹³⁹⁸ Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales...”, *op. cit.*, pág. 13.

¹³⁹⁹ En el mismo sentido, al objeto de lograr una mayor sostenibilidad, Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico...”, *op. cit.*, pág. 501. Señalan ambas autoras que “es consecuente con los fines a conseguir, el que se vuelva a dar vigencia a la deducción por inversiones medioambientales, pero entendemos que la misma no debía limitarse, tal y como se ha hecho, sino que habría que haberla entendido en toda su amplitud, tal y como hemos afirmado anteriormente. Es decir, habría que haber mantenido la deducción para las inversiones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 39, habría que haber mantenido el porcentaje del 10% y no reducirlo al 8%, y finalmente habría que haber establecido algún tratamiento especial para los supuestos de tratamiento de residuos industriales ajenos”.

¹⁴⁰⁰ En este sentido, y ya con la nueva redacción, la DGT, en relación con la inversión en una planta de generación de energía eléctrica a partir de cogeneración utilizando como combustible biogás producido con residuos agroindustriales, realizada por una entidad dedicada a la ingeniería y puesta en marcha de proyectos de aprovechamiento de energías renovables, descarta la posibilidad de aplicar la deducción, puesto que “ha de tenerse en cuenta que el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS limita el ámbito de aplicación objetivo de la deducción medioambiental a aquellas instalaciones que tengan por objeto el tratamiento de residuos industriales “propios” y no de terceros”. En consecuencia, a la vista de que la entidad consultante se dedica a la ingeniería y puesta en marcha de proyectos de aprovechamiento de energías renovables, la DGT considera que no parece posible que dicha entidad genere como propios de su actividad los residuos agroindustriales que serían posteriormente objeto de tratamiento en la instalación de biogás objeto de consulta (DGT 0757-12, de 11 de abril de 2012). Idéntica conclusión alcanza en relación con la inversión en una planta de reciclado de neumáticos desechados por el sector de automoción realizada tras la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible, por lo que, siendo la redacción por dicha Ley la vigente, concluye que, “en la medida en que las instalaciones de reciclado en que pueda invertir la consultante tendrán como finalidad la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales de terceros, no propios, no darán derecho a la aplicación de la deducción contemplada en el artículo 39.1 del TRLIS” (DGT V0702-13, de 6 de marzo de 2013).

¹⁴⁰¹ Así lo interpretan Borrás Amblar y Navarro Alcázar al entender por residuos industriales propios los “generados por la empresa que pretende acogerse a la deducción, por lo que se excluyen las inversiones destinadas a la reducción, recuperación o tratamiento de residuos ajenos”. Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I)*,..., *op.cit.*, pág. 781.

que una interpretación gramatical puede llevar a una conclusión distinta. En efecto, si acudimos a la definición de los adjetivos “propio” y “ajeno” de la Real Academia Española, nos encontramos, como primera acepción, con las siguientes definiciones:

- Propio: 1. adj. Perteneiente o relativo a alguien que tiene la facultad exclusiva de disponer de ello.
- Ajeno: 1. adj. Perteneiente a otra persona.

En consecuencia, lo que determina que un objeto sea “propio” o “ajeno” es la pertenencia, podríamos decir, la titularidad jurídica. De esta forma, una inversión realizada por una empresa para el tratamiento de residuos de su propiedad, aun cuando hubieran sido generados por la actividad de otra empresa, podría beneficiarse de este incentivo, lo cual sería, nuevamente, acorde con la finalidad de la deducción, que no es otra que lograr la mejor protección del medio ambiente.

Hemos de llamar la atención sobre el hecho de que esta interpretación tendría además encaje en la normativa de residuos. En efecto, la Ley 22/2011, anteriormente citada, clarifica y sistematizan las obligaciones de cada uno de los sujetos intervinientes en la cadena de producción y gestión de residuos. A este respecto, la Ley de Residuos define en su artículo 3 las siguientes figuras en la cadena del residuo:

- Productor de residuos: cualquier persona física o jurídica cuya actividad produzca residuos (productor inicial de residuos) o cualquier persona que efectúe operaciones de tratamiento previo, de mezcla o de otro tipo, que ocasionen un cambio de naturaleza o de composición de esos residuos. En el

Asimismo, Martín Cáceres, por una parte, y Pastor del Pino y Peña Amorós, por otra, consideran que con esta modificación se acaba con el debate que surgió con la citada resolución, Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales...”, *op. cit.*, pág. 12; Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico...”, *op. cit.*, pág. 501.

caso de las mercancías retiradas por los servicios de control e inspección en las instalaciones fronterizas se considerará productor de residuos al representante de la mercancía, o bien al importador o exportador de la misma.

- Poseedor de residuos: el productor de residuos u otra persona física o jurídica que esté en posesión de residuos.
- Negociante: toda persona física o jurídica que actúe por cuenta propia en la compra y posterior venta de residuos, incluidos los negociantes que no tomen posesión física de los residuos.
- Agente: toda persona física o jurídica que organiza la valorización o la eliminación de residuos por encargo de terceros, incluidos los agentes que no tomen posesión física de los residuos.
- Gestor de residuos: la persona o entidad, pública o privada, registrada mediante autorización o comunicación que realice cualquiera de las operaciones que componen la gestión de los residuos, sea o no el productor de los mismos.

Asimismo, se define la gestión de residuos como la recogida, el transporte y tratamiento de los residuos, incluida la vigilancia de estas operaciones, así como el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos, incluidas las actuaciones realizadas en calidad de negociante o agente. La figura del negociante también se contempla en el artículo 17 como uno de los sujetos a los que el productor del residuo puede estar obligado a encargar el tratamiento de sus residuos para asegurar su tratamiento adecuado.

Reconocida, pues, la posibilidad de que el negociante sea un gestor de residuos, esto es, propietario de los residuos que trata, puesto que, tal y como se define, actúa por cuenta propia en la compra y posterior venta de los residuos (a diferencia de otros gestores, como pueden ser los agentes), por lo que, en esta

aproximación al concepto de residuos “propios”, atendiendo a la titularidad jurídica de los mismos, más que a su origen, podría entenderse de aplicación la deducción por los gestores de residuos.

Finalmente, cabe plantearnos la posibilidad de incluir en este concepto a la contaminación acústica. Con anterioridad ha sido comentado que la Dirección General de Tributos (DGT 1014-02, de 2 de julio de 2002) y el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sentencia de 30 de abril de 2003, JT 2003\1088) han entendido que la contaminación acústica no puede ser considerada como una modalidad de contaminación atmosférica, lo que ha sido completado por diversos pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencias de 25 de junio de 2003 (JUR 2004\144143), 9 de enero de 2002 (JUR 2002\95694) y 5 de diciembre de 2001 (JUR 2002\94092 y JUR 2002\94090), según las cuáles tampoco es posible encuadrarla entre los residuos industriales, ya que “la reducción de gases contaminantes y ruidos no constituye verdadero residuo, por el carácter de elemento sólido o líquido al que alude este concepto”. En dichos pronunciamientos el Tribunal Superior de Justicia de Madrid continúa definiendo los residuos de forma que “por su propia naturaleza y definición legal han de ser posibles, esto es, sometidos a la tenencia material y poder directo del hombre, por lo que no son posibles las cosas intangibles, como son las emisiones de ruidos o gases, en la línea establecida por el artículo 437 del Código Civil que indica que son posibles las cosas susceptibles de apropiación”.

Asimismo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 13 de junio de 2001 (JUR 2002\11271) también rechaza la consideración de la contaminación acústica como residuo y concluye definiendo éste en función de lo previsto en la Ley 10/1998: “El concepto de residuo que previene el apartado c) no es asimilable al nivel de ruidos que pueda producir el vehículo en cuestión ya que, como bien afirma la Letrada de la Comunidad, el concepto de residuo viene configurado en la Ley 10/98, de 21 de abril, y dentro de la misma no

aparece la contaminación acústica sobre la que pretende fundamentar su petición el recurrente. Es más, y no podría ser de otra manera, el concepto de residuo que se desprende de esta última norma es el que debe de servir de base a la certificación solicitada bajo esta premisa pues si la reducción o beneficio que se solicita tiene como finalidad la protección del medio ambiente por la falta de o reducción de emisión de residuos tan sólo los diferentes desechos allí recogidos son a los que debe remitirse dada la finalidad de prevención, reducción y reciclado de tal norma y la política de subvención de quien se acomode a dichos logros”.

5.5.4 Otros vectores ambientales y propuestas de ampliación del ámbito de la deducción

De acuerdo con lo expuesto, la redacción de los preceptos legales y reglamentarios analizados contienen incentivos fiscales para aquellas inversiones destinadas a evitar o reducir determinados tipos de daños ambientales, concretamente, los derivados de la contaminación atmosférica, la contaminación de las aguas y los residuos industriales, esto es, mencionándose de forma expresa dos de los elementos del medio natural, el aire y el agua, y de forma indirecta el suelo, por medio de la referencia a los residuos industriales¹⁴⁰². En palabras de García Luque, “los sectores ambientales en los que actúa el beneficio fiscal se reducen a tres recursos naturales: aire, agua y suelo, lo que contribuye a la juridificación tributaria de un concepto restringido de medio ambiente” que casa mal con el mandato constitucional a los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales¹⁴⁰³.

En consecuencia, cualquier inversión que afectara a otros vectores ambientales, a pesar del indudable impacto ambiental que pudiera tener o por muy

¹⁴⁰² Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 10; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 303.

¹⁴⁰³ García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, págs. 84-85.

beneficiosa que resultara para el medio ambiente, no podría acogerse a deducción, como ha señalado la Dirección General de Tributos al rechazar su aplicación a las inversiones destinadas al ahorro energético (DGT V0729-09, de 7 de abril de 2009)¹⁴⁰⁴, las inversiones para la fabricación de productos menos contaminantes en su fase de uso (DGT V2197-05, de 27 de octubre de 2005)¹⁴⁰⁵ o las inversiones en la construcción de un parque eólico (DGT V1532-10, de 8 de julio de 2010).

A este respecto, y a la vista de la interpretación restrictiva que los órganos administrativos y los Tribunales están realizando de dichos conceptos, posteriores reformas de la normativa deberían aclarar la aplicabilidad de la deducción a otros elementos que también precisan de protección o incentivo, como pueden ser la contaminación del suelo o la contaminación por radiaciones

¹⁴⁰⁴ Las inversiones destinadas a la reducción del consumo de energía se contemplaban en la Proposición de Ley de modificación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en materia de deducciones por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán el 1 de abril de 2008 y en la Proposición de Ley sobre fiscalidad ambiental de 21 de julio de 2009 del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds.

¹⁴⁰⁵ En esta consulta la sociedad consultante (un fabricante de detergentes) realiza un proceso de transformación de la fabricación de perborato sódico por la de percarbonato sódico para evitar la utilización de un componente de boro, cuyo efecto contaminante se manifiesta mediante su vertido a las aguas residuales por la propia planta de producción y como consecuencia del consumo del detergente que lo incorpora a su formulación, al verterse a las aguas por el consumidor final. La DGT recupera la doctrina de que el incentivo está destinado a las instalaciones incluidas en el proceso productivo que disminuyan la contaminación generada en el propio proceso, esto es, destinado a la corrección del impacto contaminante generado por las entidades como consecuencia de su actividad. Sin embargo, señala la DGT, “en el caso consultado no se plantean este tipo de inversiones, sino otras destinadas a obtener un producto que sea menos contaminante que el actual, siendo el propio producto el que resulta ser menos contaminante, pero sin que exista referencia alguna al impacto medioambiental derivado de las instalaciones de la explotación económica de la consultante. Por tanto, las inversiones mencionadas no se encuadran en el ámbito de aplicación de la deducción prevista en el artículo 39 del TRLIS”. Las inversiones para las mejoras en el diseño y fabricación del producto que reducen la contaminación en su fase de uso se contemplaban en las Proposiciones de Ley del Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds de 18 de junio de 2007 y del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds de 14 de abril de 2008.

y electromagnética¹⁴⁰⁶, aparentemente no cubiertas por la redacción actual de la norma.

La doctrina, como hemos indicado en apartados anteriores, coincide en criticar que la relación de elementos medioambientales contemplados en la redacción del precepto (aire, aguas, residuos industriales) es demasiado restrictiva¹⁴⁰⁷, siendo precisa una modificación de la norma que permitiese ampliar su ámbito de aplicación a otros vectores ambientales, como la contaminación acústica¹⁴⁰⁸ (con anterioridad a la modificación introducida por la Ley de Economía Sostenible), la protección el suelo¹⁴⁰⁹, la protección del paisaje¹⁴¹⁰ o la protección de la biodiversidad¹⁴¹¹. En consecuencia, debería corregirse esa cierta timidez de la que se ha pecado al regular el ámbito de aplicación de la deducción, ya que la “protección del medio ambiente debe primar sobre el interés recaudatorio de los Estados”¹⁴¹². Ahora bien, a juicio de Herrera Molina y Serrano Antón, esta criticable falta de mención pueda deberse a que el legislador haya considerado que los daños ambientales en dichos ámbitos presenten una importancia secundaria¹⁴¹³ y precisamente es la libertad del legislador la que, a juicio de Borrero Moro, le ha permitido determinar los

¹⁴⁰⁶ Sobre estas últimas, véase Sanz Larruga, Francisco Javier, *La Protección Jurídica antes las Radiaciones y la Contaminación Electromagnética*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2004, monografía asociada a Revista Aranzadi de Derecho Ambiental.

¹⁴⁰⁷ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 46.

¹⁴⁰⁸ “El sistema jurídico de medio ambiente se integra de diversos subsistemas, entre ellos el de la lucha contra la contaminación de cualquier tipo, incluida la acústica” (Auto del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 1989, RJ 1989\3867).

¹⁴⁰⁹ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización...”, *op. cit.*, pág. 719.

¹⁴¹⁰ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 10; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 310.

¹⁴¹¹ Adame Martínez, Miguel Angel y Adame Martínez, Francisco David, *Instrumentos jurídicos de derecho civil y tributario...*, *op. cit.*, págs. 164-165; Martínez Lozano, Juan Miguel, “Primera aproximación a los incentivos...”, *op. cit.*, pág. 72.

¹⁴¹² Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1304.

¹⁴¹³ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 10.

elementos ambientales que considera más deteriorados y sobre los que los incentivos deben operar, no atentándose así contra el principio igualdad, pues no nos encontramos ante una diferenciación arbitraria, sino razonable y objetiva¹⁴¹⁴.

De esta forma, el reducido ámbito de aplicación de este incentivo limita su eficiencia en áreas clave para la sostenibilidad y la lucha contra el cambio climático. A estos efectos, sería conveniente valorar una reforma que contemplara, entre otras, las siguientes áreas de actuación:

- a) Protección del suelo: resulta particularmente llamativa la ausencia de referencia expresa y clara a las medidas para evitar la contaminación del suelo, que sin embargo sí se contempla en la normativa foral vasca¹⁴¹⁵, atendiendo a su importancia como elemento ambiental y a los peligros a los que está sujeto¹⁴¹⁶. En este sentido, llama la atención que, señalando el Plan Nacional de Recuperación de Suelos Contaminados (1995-2005)¹⁴¹⁷ que la protección del suelo es un objetivo ambiental prioritario, dado que la gravedad de los problemas de contaminación acumulada en el pasado, y que sigue incrementándose en la actualidad, obliga a actuar de forma muy urgente, la regulación de la deducción por inversiones medioambientales no contemple de forma expresa la protección del suelo. En este sentido, Betancor Rodríguez ha puesto de manifiesto la “intensa e indisoluble unión

¹⁴¹⁴ Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, pág. 97.

¹⁴¹⁵ Concretamente, se prevé una deducción del 15% para las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material y los gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados en el ejercicio para la realización de aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco. A estos efectos, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de marzo de 2012 ha rechazado la posibilidad de equiparar a la existencia de los referidos proyectos la simple constancia de que unos residuos de arena de moldeo producidos industrialmente por la recurrente hayan sido aceptados en un determinado vertedero.

¹⁴¹⁶ Por lo que es conveniente velar por su protección de forma autónoma, preventiva y reparadora, mediante una regulación más exhaustiva de su protección, Varga Pastor, Aitana de la, “La consideración del suelo contaminado como residuo a partir de la STJCE de 7 de septiembre de 2004 y sus repercusiones en el derecho alemán”, *Revista catalana de dret públic*, nº 33, 2006, págs. 21-22.

¹⁴¹⁷ Resolución de 28 de abril de 1995, de la Secretaria de Estado de Medio Ambiente y Vivienda, por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de febrero de 1995 por la que se aprueba el Plan Nacional de Recuperación de Suelos Contaminados (1995-2005).

que existe entre la vida y su soporte físico [...] su contribución al objetivo general de protección para la conservación de la naturaleza”¹⁴¹⁸, si bien Martín Mateo considera que la gestión del suelo puede reconducirse a los elementos básicos que componen el medio ambiente (aire y agua)¹⁴¹⁹.

A este respecto, para Gutiérrez y Villaró, al no hacer la norma ninguna referencia a la protección del suelo, “deja fuera del ámbito de la posible deducción todo un conjunto de inversiones deseables desde la óptica de la protección tanto del suelo en sí mismo como, lo que es más importante, de los acuíferos subterráneos a los que se transmite la contaminación del suelo”¹⁴²⁰. De forma similar, Cosín Ochaíta afirma que la deducción incentiva “tres de los cinco vectores vertebradores del medio ambiente (residuos, atmósfera y agua) quedado por tanto fuera de la incentivación fiscal el cuarto y quinto vector como son el suelo y el ruido”¹⁴²¹.

Sin embargo, Herrera Molina y Serrano Antón consideran que la exclusión de la contaminación del suelo es sólo aparente, puesto que puede entenderse

¹⁴¹⁸ Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*, op. cit., pág. 678.

¹⁴¹⁹ “Creemos que la gestión del suelo o bien se reconduce a la ordenación global del territorio y a la lucha contra la erosión con transcendencia más amplia que la propia gestión ambiental, o bien a la postre se conecta con los ciclos del agua y del aire, bien en cuanto a las sustancias depositadas en el suelo y que en aquéllos se transportan, bien en cuanto a eventuales alteraciones de estos ciclos al perturbarse las condiciones meteorológicas, por obra, por ejemplo, de la deforestación”, Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, op. cit., pág. 79.

¹⁴²⁰ Poniendo como ejemplo la realización de obras de pavimentación e impermeabilización del suelo en naves industriales en las que existe riesgo de vertido de sustancias contaminantes al suelo o el sellado, impermeabilización o sustitución de tanques de combustibles enterrados que, por razón de su antigüedad, padecen fugas susceptibles de producir un episodio de contaminación del suelo, Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, op. cit., pág. 1304.

¹⁴²¹ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, págs. 709 y 719. Sin embargo, como indica Cosín Ochaíta, por medio del factor de agotamiento, “en la Ley del Impuesto sobre Sociedades se establece un incentivo en el tratamiento de la contaminación del suelo, en particular en el artículo 117 de la LIS por el cual se impone, a las entidades beneficiarias del régimen de Investigación y Explotación de Hidrocarburos, la obligación de dismantelar las instalaciones productivas terrestres (así como las plataformas marinas) que las mismas ocupaban en la forma establecida por el Decreto de otorgamiento”, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización...”, op. cit., pág. 719.

implícita en la eliminación de residuos¹⁴²². De la misma opinión es Sanz Rubiales, para quien cabe entender incluido el recurso “suelo”, aun cuando no se mencione expresamente, al calificarse los suelos contaminados como residuos, a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de septiembre de 2004 (Paul Van de Walle)¹⁴²³. En este sentido, el anteriormente citado Plan Nacional de Recuperación de Suelos Contaminados (1995-2005) reconoce que buena parte de las medidas preventivas necesarias para evitar la ulterior degradación del suelo, están ya incorporadas en el Plan Nacional de Residuos Peligrosos.

- b) Ahorro y eficiencia energética¹⁴²⁴, disminuyendo el impacto medioambiental de las actividades empresariales y mejorando la competitividad de las empresas.

¹⁴²² Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 10. También Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 310. Se basan en la amplitud del concepto de residuo contenido en Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 186. Asimismo, García Luque parece identificar los residuos con el suelo al afirmar que el ámbito de la deducción se limita a tres recursos naturales: aire, agua y suelo, García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 84.

¹⁴²³ Se apoya en el fallo de la referida Sentencia, según el cual “los hidrocarburos vertidos de manera dolosa y que causan la contaminación de la tierra y las aguas subterráneas son residuos en el sentido del art. 1, letra a), de la Directiva 75/442/CEE del Consejo, de 15 de julio de 1975, relativa a los residuos, en su versión modificada por la Directiva 91/156/CEE del Consejo, de 18 de marzo de 1991. Lo mismo cabe decir respecto a la tierra contaminada por hidrocarburos, incluso en el supuesto de que esta tierra no haya sido excavada (...)”, Sanz Rubiales, Iñigo, “Reducción de emisiones”, *op. cit.*, págs. 454-455. No obstante, para Vargas Pastor la ampliación del concepto de residuo para incluir los suelos contaminados puede tener consecuencias graves al aplicarse el régimen general de residuos en vez de los regímenes especiales de suelos contaminados, que por la importancia de este bien amenazado, es necesaria la protección de estos de forma autónoma, preventiva y reparadora, por lo que recomienda la modificación de la Directiva de residuos para limitar este concepto única y exclusivamente a los bienes muebles, Varga Pastor, Aitana de la, “La consideración del suelo contaminado como residuo...”, *op. cit.*, págs. 15 y 22.

¹⁴²⁴ Conforme a la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012 relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE, estos conceptos se pueden definir en los siguientes términos:

- Eficiencia energética: la relación entre la producción de un rendimiento, servicio, bien o energía, y el gasto de energía.

Las medidas de ahorro energético tienen un efecto directo en la protección del medio ambiente como consecuencia de la reducción del consumo energético¹⁴²⁵. No obstante, y de acuerdo con la dicción literal de este

-
- Ahorro de energía: la cantidad de energía ahorrada, determinada mediante la medición y/o estimación del consumo antes y después de la aplicación de alguna medida de mejora de la eficiencia energética, teniendo en cuenta al mismo tiempo la normalización de las condiciones externas que influyen en el consumo de energía.
 - Mejora de la eficiencia energética: el aumento de la eficiencia energética como resultado de cambios tecnológicos, de comportamiento y/o económicos.

En la referida Directiva se dispone que cada Estado miembro establecerá un sistema de obligaciones de eficiencia energética, si bien, alternativamente, se prevé la posibilidad de adoptar otras medidas de actuación, o combinación de medidas, entre las que destacan:

- Tributos sobre la energía o sobre las emisiones de CO₂ que den lugar a una reducción del consumo de energía de uso final;
- Mecanismos e instrumentos financieros o incentivos fiscales que induzcan a la aplicación de tecnologías o técnicas eficientes desde el punto de vista energético y que den lugar a una reducción del consumo de energía de uso final;
- Reglamentaciones o acuerdos voluntarios que induzcan a la aplicación de tecnologías o técnicas eficientes desde el punto de vista energético y que den lugar a una reducción del consumo de energía de uso final;
- Estándares y normas cuya finalidad sea mejorar la eficiencia energética de productos y servicios, también de edificios y vehículos, salvo en aquellos casos en los que, en virtud del Derecho de la Unión, dichos estándares y normas sean obligatorios y aplicables en los Estados miembros;
- Sistemas de etiquetado energético, con excepción de los que sean obligatorios y aplicables en los Estados miembros en virtud del Derecho de la Unión;
- Formación y educación, incluyendo programas de asesoramiento energético, que induzcan a la aplicación de tecnologías o técnicas eficientes desde el punto de vista energético y que tengan el efecto de reducir el consumo de energía de uso final.

¹⁴²⁵ La importancia de este tipo de medidas ha conllevado que la propia LES, entre los principios que han de guiar la acción de los poderes públicos para impulsar la sostenibilidad de la economía española, en los siguientes términos:

“Ahorro y eficiencia energética. El ahorro y la eficiencia energética deben contribuir a la sostenibilidad propiciando la reducción de costes, atenuando la dependencia energética y preservando los recursos naturales”.

Asimismo, el primer considerando de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012 relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE, destaca que la eficiencia energética es un medio valioso para superar los retos sin precedentes que se derivan de la creciente dependencia de las importaciones de energía, de la escasez de recursos energéticos y de la necesidad de limitar el cambio climático y superar la crisis económica y, en particular:

- Mejora la seguridad de abastecimiento de la Unión al reducir el consumo de energía primaria y las importaciones de energía.
- Ayuda a disminuir las emisiones de gases de efecto invernadero de manera rentable en relación con los costes, y de este modo, a mitigar el cambio climático.

incentivo, la Dirección General de Tributos, en consulta de 7 de abril de 2009 (DGT V0729-09), ha concluido que, a pesar del indudable impacto medioambiental que produce el ahorro energético, sólo se encuadrarán en el ámbito de aplicación de la deducción las inversiones en instalaciones que, ahorrando energía, reduzcan o eviten la contaminación atmosférica de las instalaciones industriales, debiendo identificarse, por tanto, la parte de la inversión que en su caso, de forma directa, provoque un impacto medioambiental en las instalaciones de la respectiva explotación económica y cumpla el resto de requisitos establecidos para aplicar esta deducción. A este respecto, ha de destacarse que, como señala el Plan de Acción de Ahorro y Eficiencia Energética 2011-2020¹⁴²⁶, las políticas de ahorro y eficiencia energética constituyen el instrumento más económico para reducir las emisiones de CO2. La inclusión en el ámbito de la deducción de las inversiones destinadas a la reducción del consumo de energía (Proposición de Ley de modificación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo,

-
- Acelera la difusión de soluciones tecnológicas innovadoras y mejora la competitividad de la industria de la Unión, impulsando el crecimiento económico y creando empleos de alta calidad en varios sectores relacionados con la eficiencia energética.

¹⁴²⁶ El referido Plan, elaborado por el Instituto para la Diversificación y Ahorro Energético, identifica seis sectores de actuación (Industria, Transporte, Edificación y Equipamiento, Servicios Públicos, Agricultura y Pesca y Transformación de la Energía), proponiéndose medidas en cada uno de ellos para alcanzar los objetivos fijados de ahorro energético. Así, por ejemplo, en relación con el primero de dicho sectores (Industria), se identifican las siguientes medidas:

- La realización de auditorías energéticas, como instrumento que posibilita el estudio detallado y exhaustivo de los procesos productivos y, más concretamente, de los principales equipos consumidores de energía. Con ello, se podrá conocer el consumo de energía de las instalaciones, determinar los parámetros energéticos fundamentales del proceso y sus equipos, así como conocer las desviaciones respecto al estándar energético del sector. Por otra parte, se determinarán las inversiones necesarias para la ejecución de las medidas detectadas, así como la rentabilidad de esas inversiones y la viabilidad de las mismas.
- La implantación de las mejores técnicas disponibles energético-ambientales y la implantación de nuevas tecnologías y utilización de residuos, con la finalidad de minimizar el impacto sobre el consumo energético, incorporar nuevas tecnologías, tanto de ahorro de energía como de utilización de nuevas materias primas y procesos productivos y facilitar la viabilidad económica de las inversiones en ahorro energético.
- El establecimiento de los mecanismos necesarios para la implantación de sistemas de gestión energética.

por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en materia de deducciones por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán el 1 de abril de 2008) o de agua y energía (Proposición de Ley sobre fiscalidad ambiental de 21 de julio de 2009 del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds) ha sido contemplada en el ámbito parlamentario con anterioridad, si bien no han llegado a fructificar¹⁴²⁷. Sí han quedado incorporadas, por el contrario, en la normativa foral vasca, que contempla una deducción del 15% para las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto la eficiencia energética¹⁴²⁸.

- c) Ahorro y eficiencia en el consumo de agua, para hacer frente a las menores disponibilidades de agua dulce y reducir su contaminación.

La escasez de recursos hídricos, de forma especial en España, hace recomendable que no sólo se reduzcan los vertidos contaminantes a las aguas, sino que se reduzca el propio consumo de estos recursos.

La adopción de medidas de ahorro de consumo de agua en las distintas fases productivas, como puede ser la limpieza de piezas y productos, la

¹⁴²⁷ Sin perjuicio de que posteriores iniciativas han intentado modificar el ámbito de la deducción en este sentido. Así, por ejemplo, la enmienda nº 31 en el Congreso del Grupo Parlamentario IU, ICV-EUIA, CHA: La Izquierda Plural al Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), nº 25-2, de 6 de noviembre de 2012, o la Proposición de Ley de ahorro y uso eficiente de la energía presentada por el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUIA, CHA: La Izquierda Plural, Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), nº 101-1, de 14 de diciembre de 2012.

¹⁴²⁸ En relación con las inversiones que tengan por objeto la “eficiencia energética” en el ámbito foral, la Consulta nº 6200, de 20 de diciembre de 2012, de la Hacienda Foral de Bizkaia (publicada en la revista Forum Fiscal de Bizkaia, nº 185, 2013) considera como tales, atendiendo al desarrollo reglamentario de la norma legal, aquellas que supongan una reducción de la intensidad energética del inversor. Añade que, a estos efectos, se entenderá por “intensidad energética” la “relación de la cantidad de energía consumida por unidad de producto (consumo energético específico) o, en caso de empresas del sector servicios, en relación al importe neto de la cifra de negocios (ahorro energético)”.

refrigeración de máquinas y equipos, el uso como disolvente o coadyuvante de aditivos y otras aplicaciones distintas, permitirá la conservación de este recurso escaso.

Como hemos señalado, las inversiones destinadas a la reducción del consumo de agua y energía se encontraban contempladas en la Proposición de Ley sobre fiscalidad ambiental de 21 de julio de 2009 del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds¹⁴²⁹. Expresamente las encontramos contempladas en la normativa foral vasca, que incentiva con una deducción del 15% las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto la minimización del consumo de agua y su depuración.

- d) Fabricación de productos menos contaminantes y reducción de la huella de carbono, permitiendo a los consumidores comparar y elegir productos en función de la contaminación generada en las distintas fases de su proceso de fabricación.

Los daños al medio ambiente no se producen únicamente en la fase de fabricación de un producto, sino que su posterior distribución, utilización e incluso gestión como residuo puede tener un significativo impacto ambiental, por ejemplo, como consecuencia de la emisión de gases de efecto invernadero.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos, conforme a la redacción vigente de la deducción, ha señalado que no es posible aplicar la misma a las inversiones para la fabricación de productos menos contaminantes en su fase de uso (DGT V2197-05, de 27 de octubre de 2005), por lo que las

¹⁴²⁹ Asimismo, enmienda nº 31 en el Congreso del Grupo Parlamentario IU, ICV-EUIA, CHA: La Izquierda Plural al Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), nº 25-2, de 6 de noviembre de 2012.

Proposiciones de Ley del Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds el 18 de junio de 2007 y del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds el 14 de abril de 2008 contemplaban la extensión del ámbito de la deducción a este tipo de inversiones.

En este caso, la medición de impacto de un producto o servicio a lo largo de toda su vida se realiza a través de la huella de carbono, que es una herramienta que de forma objetiva permita cuantificar el impacto a nivel de emisión de gases de efecto invernadero y de esta forma conocer el impacto en el cambio climático que tendrá dicho producto o servicio y compararlo con otros a la hora de determinar cuál consumir.

- e) Salud ambiental, ante el creciente incremento de enfermedades asociadas a la contaminación ambiental en los núcleos urbanos.

El deterioro del medio ambiente puede tener una incidencia directa en la salud humana, como consecuencia, entre otros factores, de la creciente presencia de partículas en la atmósfera. El alejamiento de las fuentes contaminantes de los núcleos urbanos permitiría en consecuencia mejorar la calidad del aire y reducir las enfermedades asociadas al deterioro de la atmósfera, como son las afecciones respiratorias y oculares, que pueden llegar a producir muertes prematuras.

- f) Energías renovables, como alternativa para las fuentes de energía más tradicionales y contaminantes.

Al introducirse la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente se advertía que, de cara a la reforma futura de esta deducción, sería recomendable que, además de corregir los aspectos deficientemente regulados de la deducción, se extendiera su ámbito de aplicación a las energías renovables, en cumplimiento de las previsiones del Plan de

Fomento de las Energías Renovables, elaborado por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía. Dicho Plan, a la vista de la redacción de la deducción para actividades protectoras del medio ambiente en 1999, propone “contemplar su aplicación a aquellas inversiones en energías renovables con impacto en la mejora del medio ambiente”, creando una deducción por inversión en activos afectos a la producción de energía procedente de energías renovables, ya que “los incentivos fiscales a las inversiones para el aprovechamiento de las energías renovables se presentan como un instrumento a disposición de los Estados para favorecer la mejora del medio ambiente, como alternativa del empleo de otros mecanismos penalizadores sobre las fuentes energéticas generadoras de coste medio ambiental”¹⁴³⁰.

Esta cuestión fue contemplada por el legislador, al extender con posterioridad el ámbito de aplicación de la deducción, hasta el ejercicio 2010, a las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que se citan a continuación: (i) aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad; (ii) aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad; (iii) tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás; y (iv) tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel).

¹⁴³⁰ Instituto para la Diversificación y Ahorro Energético (Ministerio de Industria y Energía), Plan de Fomento de las Energías Renovables, diciembre de 1999, págs. 235-236.

Seguindo Gutiérrez Lousa, esta deducción, junto con la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente del apartado 1 del artículo 39, “contemplan el incentivo de la protección medioambiental bajo dos puntos de vista complementarios. La primera responde a un concepto genérico de medio ambiente (residuos, atmósfera y agua), mientras que la segunda complementa a las anteriores incentivando la disminución de la contaminación provocada por uno de los sectores más contaminantes como es el de la energía, a través de incentivar el desarrollo de fuentes de energía renovables”¹⁴³¹.

Las energías renovables constituyen uno de los pilares para la reducción de las emisiones de gases invernadero y la lucha contra el cambio climático¹⁴³², razón por la que se encuentran incentivadas por diversos instrumentos, como pueden ser las primas que tratan de establecer un marco retributivo seguro y estable¹⁴³³. En este contexto, aun siendo una opción del legislador,

¹⁴³¹ Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, pág. 794. Advierte Cosín Ochaíta que, si bien podría parecer un contrasentido que se incentivaran estas inversiones que produce a su vez contaminación derivada de los procesos de combustión de la biomasa, biocarburantes y residuos para la producción de calor o electricidad, esta contaminación es “más limpia” que si el mismo calor o electricidad se produjera a partir de combustibles fósiles clásicos, que tienen un mayor impacto contaminante sobre la atmósfera y el agua, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas actividades...”, pág. 718.

¹⁴³² Villar Ezcurra, en relación con los incentivos a las energías renovables en Estados Unidos, resalta que “al contrario de lo que ocurre en la Unión Europea, la utilización por parte del gobierno federal de incentivos fiscales no está ligada a los objetivos del cambio climático, pero permite reducir de forma importante la deuda fiscal de los proyectos de inversión en energías renovables, coadyuvando así a estos fines”, habiéndose optado por “utilizar el sistema fiscal para promover inversiones a largo plazo, con el triple objetivo de potenciar la protección al medioambiente, el crecimiento económico y la seguridad nacional”, Villar Ezcurra, Marta, *Cambio climático, fiscalidad y energía...*, *op. cit.*, págs. 23 y 54.

¹⁴³³ Así, los beneficios fiscales para la promoción de las energías renovables se contemplan en la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2009 relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE. Dicha Directiva define los “sistemas de apoyo” en los siguientes términos:

“Cualquier instrumento, sistema o mecanismo aplicado por un Estado miembro o un grupo de Estados miembros, que promueve el uso de energía procedente de fuentes renovables gracias a la reducción del coste de esta energía, aumentando su precio de venta o el volumen de energía renovable adquirida, mediante una obligación de utilizar energías renovables o mediante otras medidas. Ello incluye, sin limitarse a estos, las ayudas a la inversión, las exenciones o desgravaciones fiscales, las devoluciones de

parece difícil entender las razones por las que no se ha prorrogado la aplicación de este incentivo fiscal¹⁴³⁴.

Como se puede observar, las energías renovables incentivadas hasta el ejercicio 2010 eran la solar, la biomasa, los residuos sólidos urbanos, los residuos biodegradables y los aceites usados¹⁴³⁵ para la producción de electricidad, calor, biogás y biocarburantes. Sin embargo, no se contemplaban otras fuentes de energías de amplia implantación en España (como la eólica¹⁴³⁶ o la hidroeléctrica)¹⁴³⁷ o en fase de desarrollo (como la geotérmica o la mareomotriz)¹⁴³⁸.

A este respecto, la Dirección General de Tributos, conforme a la redacción vigente de la deducción, ha señalado que no es posible aplicar la misma a las inversiones en la construcción de un parque eólico (DGT V1532-10, de 8 de julio de 2010). En este caso, la consulta planteaba que la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables evitaría la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales convencionales de producción eléctrica. Sin embargo, la Dirección General de Tributos

impuestos, los sistemas de apoyo a la obligación de utilizar energías renovables incluidos los que emplean los «certificados verdes», y los sistemas de apoyo directo a los precios, incluidas las tarifas reguladas y las primas”.

¹⁴³⁴ Sanz Clavijo, Alfonso, “La inseguridad jurídica como nota diferencial...”, págs. 439-440; véase Pérez-Bustamante Yábar, David, *El régimen tributario de la energía solar en España*, *op. cit.*, págs. 163-165.

¹⁴³⁵ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 718; Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, pág. 799.

¹⁴³⁶ Serrano Amblar y Navarro Alcázar también han destacado la exclusión de la energía eólica, “de gran desarrollo tecnológico e implantación en nuestro país”, Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I), ...*, *op. cit.*, pág. 782.

¹⁴³⁷ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 718.

¹⁴³⁸ A juicio de Cosín Ochaíta y Gutiérrez Lousa, estas energías tienen escasa posibilidad de desarrollo en España, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas actividades...”, pág. 718; Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, pág. 800. También Carbajo Vasco destaca la ausencia de la energía eólica, hidroeléctrica y geotérmica, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 16.

considera que, “dado que la inversión consistente en la construcción de un parque eólico no tiene por objeto la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico sino el aprovechamiento de fuentes de energías renovables, en particular, el aprovechamiento de la energía proveniente del viento para su transformación en energía eléctrica, no puede subsumirse en los presupuestos de hecho previstos en el artículo 39, apartados 1 y 3, del TRLIS, por lo que no cabe la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales regulada en dicho precepto”.

A pesar de lo anterior, Lucas Durán ha abogado por considerar que las energías renovables, al provocar un menor uso de energías fósiles y, en consecuencia, de emisiones atmosféricas, tendrían cabida en la deducción vigente, pues en caso contrario se vulneraría los principios constitucionales del sistema tributario¹⁴³⁹.

De acuerdo con todo lo expuesto, abogamos por la recuperación de esta deducción, tal y como se ha propuesto en sede parlamentaria¹⁴⁴⁰ y de forma coherente con su mantenimiento en los territorios forales vascos¹⁴⁴¹.

- g) Inversiones para favorecer pautas de movilidad sostenible: el apartado 2 del artículo 39 del TRLIS contemplaba, para los ejercicios incitados con anterioridad a 1 de enero de 2011, una deducción para la adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera con reducidas emisiones contaminantes. En esta línea, la Proposición de Ley

¹⁴³⁹ Lucas Durán, Manuel, “Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 126-130 y 143-144.

¹⁴⁴⁰ Así, por ejemplo, enmienda nº 31 en el Congreso del Grupo Parlamentario IU, ICV-EUIA, CHA: La Izquierda Plural al Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), nº 25-2, de 6 de noviembre de 2012.

¹⁴⁴¹ Estableciéndose una deducción del 15% para las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto el empleo de energías renovables.

sobre fiscalidad ambiental de 21 de julio de 2009 del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds contemplaba la extensión de la deducción a las inversiones para favorecer pautas de movilidad sostenible. Esta propuesta ha sido reiterada en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, incluyendo una nueva deducción por la realización de gastos corrientes relacionados con la movilidad sostenible al trabajo, que ascendería al 50% de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de dichos gastos e imputables como ingreso en el período impositivo, entendiéndose por gastos relacionados con la movilidad sostenible al trabajo los siguientes: (i) los servicios de autobús de empresa, (ii) la adquisición de bicicletas para los empleados, (iii) las compensaciones a los trabajadores por uso de coche compartido o bicicleta, (iv) la adquisición de abonos de transporte público para los trabajadores para acceder al puesto de trabajo¹⁴⁴². Un ejemplo real de su aplicación lo encontramos en la normativa foral vasca, que contempla una deducción del 15% para las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto la movilidad y el transporte sostenible.

¹⁴⁴² Enmienda nº 31 en el Congreso del Grupo Parlamentario IU, ICV-EUIA, CHA: La Izquierda Plural al Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), nº 25-2, de 6 de noviembre de 2012. Esta medida se complementa con la inclusión de una deducción en el IRPF por los gastos que se realicen en la adquisición de abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal, incluidas las cuotas para el uso de sistemas públicos de alquiler de coches y bicicletas y de sistemas de *carsharing*, que ascenderá al 33% en el caso de contribuyentes con una base liquidable de hasta 17.707,20 euros, al 20% en el caso de contribuyentes con una base liquidable entre 17.707,21 euros y 33.007,20 euros y al 0% en el caso de contribuyentes con una base liquidable de más de 33.007,20 euros. Esta deducción sería incompatible con las rentas satisfechas en especie por las empresas para favorecer el transporte colectivo de sus empleados y que se benefician de la exención prevista en la letra h) del artículo 42 de la LIRPF. Recordemos que, conforme a este último precepto, introducido por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie “las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado

h) Inversiones para la protección de la biodiversidad: por otra parte, nos encontramos con otros elementos ambientales que no reciben protección alguna de este incentivo fiscal, como es el caso de la fauna y la flora o, de forma más general, la conservación de la diversidad biológica¹⁴⁴³, la cual es de interés común de la humanidad al entender el medio ambiente como un sistema o ecosistema¹⁴⁴⁴. En esta línea, han sido varias las propuestas planteadas para la fomentar la protección de las masas forestales¹⁴⁴⁵ o determinadas especies animales merecedoras de protección¹⁴⁴⁶ y encontramos un ejemplo real en la normativa foral vasca, que incluye entre las actividades incentivadas, con una deducción del 15%, las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto la regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias.

servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente”.

¹⁴⁴³ El Convenio sobre la Diversidad Biológica aprobado en Río de Janeiro el 5 de junio de 1992 define en su artículo 2 la diversidad biológica como “la variabilidad de organismos vivos de cualquier fuente, incluidos, entre otras cosas, los ecosistemas terrestres y marinos y otros ecosistemas acuáticos y los complejos ecológicos de los que forman parte; comprende la diversidad dentro de cada especie entre las especies y de los ecosistemas”.

¹⁴⁴⁴ Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*, op. cit., pág. 641.

¹⁴⁴⁵ Así, se ha apuntado que “se podría estudiar la posibilidad de modificar el artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para establecer un nuevo supuesto en el que resultaría de aplicación la deducción por inversiones medioambientales. En concreto, se podría pensar en establecer una deducción para las empresas que sean titulares de patrimonio forestal por las inversiones en la conservación y protección de dicho patrimonio”, Adame Martínez, Miguel Angel y Adame Martínez, Francisco David, *Instrumentos jurídicos de derecho civil y tributario...*, op. cit., págs. 164-165. Esta propuesta de incluir las actuaciones forestales en el ámbito de la deducción se concretó en la Enmienda nº 779 en el Congreso del Grupo Parlamentario Popular al Proyecto de Ley de Economía Sostenible, que no fue finalmente aprobada.

¹⁴⁴⁶ Martínez Lozano, Juan Miguel, “Primera aproximación a los incentivos...”, op. cit., pág. 72.

6. REQUISITOS AMBIENTALES DE LA DEDUCCIÓN

6.1 Realización de las inversiones para la mejora de las exigencias establecidas en la normativa ambiental

6.1.1 La mejora (y no el mero cumplimiento) de la normativa ambiental

Para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere la normativa del Impuesto sobre Sociedades, el RIS exige que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia de medio ambiente sobre emisiones a la atmósfera, vertidos a las aguas, así como reducción, recuperación y tratamiento de residuos industriales o para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, disponiendo que “se entenderá que la inversión cumple este requisito siempre que se efectúe dentro de los plazos y en las condiciones previstas en la citada normativa”¹⁴⁴⁷.

La previsión reglamentaria tiene su fundamento en la redacción original del entonces artículo 35.4 de la LIS, que permitía la deducción de las inversiones realizadas para dar cumplimiento o, en su caso, mejorar la normativa ambiental vigente, si bien la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica modificó este requisito al redactar el entonces artículo 35 bis (actualmente artículo 39 del TRLIS), limitando la deducción a las inversiones

¹⁴⁴⁷ Lo que exigirá que la instalación disponga, en el caso de que esté obligada a ello, de la autorización ambiental integrada a que se refiere la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrado de la Contaminación, la cual define la propia Ley como “la resolución del órgano competente de la Comunidad Autónoma en la que se ubique la instalación, por la que se permite, a los solos efectos de la protección del medio ambiente y de la salud de las personas, explotar la totalidad o parte de una instalación, bajo determinadas condiciones destinadas a garantizar que la misma cumple el objeto y las disposiciones de esta Ley. Tal autorización podrá ser válida para una o más instalaciones o partes de instalaciones que tengan la misma ubicación y sean explotadas por el mismo titular”, García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 18.

A juicio de Borrero Moro, esta es una presunción *iuris tantum* que favorece al contribuyente, si bien en su opinión la misma debe encauzarse a través de la certificación de convalidación de la inversión, que será la que determinará que la inversión se enmarca dentro de los parámetros exigidos por la normativa ambiental, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, pág. 98.

que se realicen exclusivamente “para la mejora de la normativa vigente”¹⁴⁴⁸. Pese a esta modificación legislativa, el desarrollo reglamentario no ha sido objeto de la correspondiente adaptación hasta la fecha, lo cual es criticable por la confusión que puede generar en la aplicación de la deducción.

En consecuencia, con anterioridad a la modificación citada, la Ley configuraba la deducción como un instrumento tanto para financiar como para facilitar el cumplimiento de la normativa material sobre defensa del medio ambiente, lo que, a juicio de Herrera Molina y Serrano Antón, suponía que el coste de las inversiones exigidas por la ley se desplazara en parte sobre el resto de los contribuyentes, compadeciéndose mal con el principio “quien contamina paga”¹⁴⁴⁹, salvo que la deducción se limitara a constituir una ayuda transitoria a aquellas empresas que hubieran de adaptar sus instalaciones a unos niveles de protección ambiental más exigentes, restricción que no se contemplaba en la ley ni el reglamento de desarrollo¹⁴⁵⁰. Por ello, Herrera Molina continúa añadiendo

¹⁴⁴⁸ Con la redacción original, Herrera Molina y Serrano Antón advertían de las dudas interpretativas que se suscitaban en los casos en que las inversiones permitirán mejorar la normativa ambiental, pudiendo llegarse a una situación tan contradictoria como que únicamente en determinados casos especiales se vieran beneficiadas las inversiones que superaran las exigencias de la normativa ambiental, frente al caso general de que la inversión se realizara para el cumplimiento de la normativa. Esa circunstancia se ponía de manifiesto como consecuencia de los esfuerzos interpretativos para dar sentido a los términos “en su caso”, ya fuera como “en el caso de que así se prevea reglamentariamente” o como “en el caso de que así lo estime oportuno la Administración ambiental a través del convenio o acuerdo correspondiente”, De forma que, para estos autores, sería más razonable que la deducción únicamente pudiera ser de aplicación durante un primer período de vigencia de las normas que establezcan nuevas exigencias medioambientales, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 12. No obstante, en nuestra opinión, no cabe descartar que el legislador estuviera pensando en la situación fáctica de que normalmente las inversiones ambientales se realizan para cumplir las exigencias normativas y no mejorarlas.

¹⁴⁴⁹ Para Sanz Gadea, el incentivo fiscal no implica que “quien descontamina cobra”, sino que “quien no contamina cobra”, al haberse realizado una inversión de acuerdo con los plazos y formas establecidos por la normativa ambiental, Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 111.

¹⁴⁵⁰ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, págs. 10-12. Advierten del riesgo de extralimitación reglamentaria en el caso de que se hubiera optado por esta vía para limitar la aplicación de la deducción. Conforme a estos autores, la deducción no sólo podría quebrantar el principio “quien contamina paga”, sino incluso el principio constitucional de capacidad económica, lo cual ya anticiparon en Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios...”, *op. cit.*, pág. 477. Incidiendo

que el incentivo aparece plenamente justificado en el supuesto de mejora voluntaria de la normativa vigente, pero que su utilización para facilitar el cumplimiento de la normativa ambiental parece un beneficio para el sujeto infractor de esta¹⁴⁵¹, por lo que, como recoge Buñuel González, resultaba conveniente que la aplicación de la deducción se limitara a las inversiones para una reducción de los impactos contaminantes por encima de lo requerido por la normativa ambiental, siendo únicamente admisibles los incentivos fiscales ambientales para su mero cumplimiento para situaciones transitorias para facilitar la puesta en práctica de una normativa más exigente¹⁴⁵². Obsérvese que, como destaca Dopazo Fraguío, quizás la principal diferencia entre los incentivos tradicionales en el Impuesto de Sociedades (creación de empleo, incremento de la producción, de la inversión,...) y “los incentivos dirigidos a promover la protección del medio ambiente, radica en que las inversiones en el segundo caso no suelen ser voluntarias”¹⁴⁵³.

Parece que para evitar esta situación se introdujo la presunción de que la inversión cumple este requisito cuando se ejecute dentro de los plazos y en las condiciones previstas en la normativa ambiental vigente, pero no resulta tan clara como la previsión del Proyecto de Real Decreto 1594/1997 que invalidaba las inversiones que se efectuaran para regularizar una situación de infracción en materia medioambiental¹⁴⁵⁴, la cual, si bien parecía aconsejable, carecía de

en esta cuestión, Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga» desde...”, *op. cit.*, págs. 85 y 89.

¹⁴⁵¹ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 312.

¹⁴⁵² Buñuel González, Miguel, *El uso de instrumentos fiscales en la política de medio ambiente: ...*, *op. cit.*, págs. 31-33.

¹⁴⁵³ Dopazo Fraguío, Pilar, “Estímulos fiscales a la inversión en el impuesto sobre sociedades en España: Inversiones en I+D y la protección del medio ambiente”, en Yábar Sterling, Ana (Coord.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, Barcelona, 1998, pág. 396.

¹⁴⁵⁴ El texto se puede consultar en Revista de Contabilidad y Tributación, nº 172, julio de 1997, págs. 193-194.

cobertura legal¹⁴⁵⁵. Por ello, “en un intento de reparar el entuerto”, García Luque propuso el otorgamiento de un tratamiento más ventajoso para las inversiones realizadas para la mejora de las exigencias establecidas en la normativa ambiental, incrementándose el carácter incentivador de la medida¹⁴⁵⁶.

Debe advertirse que las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente de 2001¹⁴⁵⁷ insistían en que este tipo de beneficios eran acordes con la normativa comunitaria cuando tenían un efecto incentivador, para lo cual era preciso que las inversiones que se realizasen permitiesen superar el nivel de protección exigido por la normativa comunitaria o por normas estatales más estrictas que las comunitarias. Sin embargo, la Comisión consideraba que la ayuda carecía de tal efecto incentivador cuando su objetivo era simplemente cumplir normas técnicas comunitarias vigentes o nuevas, puesto que dichas normas constituían el derecho ordinario que las empresas debían cumplir y no

¹⁴⁵⁵ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 312. A este respecto, Gutiérrez y Villaró hacen mención a la Memoria del Anteproyecto del Real Decreto, la cual señalaba que “la necesidad de que la inversión se realice para el cumplimiento o, en su caso, mejora de la normativa vigente en materia de medio ambiente, requiere que no se vean amparadas por este beneficio fiscal actuaciones irregulares o tardías en la adaptación a la misma, incluso susceptibles de constituir infracciones sancionables en esta materia y aún cuando sea la propia Administración la que disponga la regulación gradual de la situación”, Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1301. Sin embargo, para Sanz Gadea, la exigencia de que la inversión se halle incluida en el marco de programas, convenios o acuerdos con la Administración ambiental competente excluye, a su juicio, las inversiones realizadas para subsanar situaciones irregulares desde el punto de vista de la normativa ambiental, no considerando consistente que una sanción penal (para el caso de que la infracción de la normativa ambiental fuera merecedora del reproche penal) pueda convivir con el incentivo fiscal, Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 111. En el mismo sentido, López-Santacruz Montes considera que de dicho requisito “parece desprenderse que no podrían disfrutar de deducción aquellas inversiones realizadas una vez cumplidos tales programas o planes, esto es, en aquellas situaciones donde el sujeto pasivo está en situación irregular respecto del cumplimiento de la normativa vigente sobre niveles de emisión de contaminantes y al objeto de cumplir tales niveles de emisión la sociedad realiza inversiones para adaptarse a la legalidad”, López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 38.

¹⁴⁵⁶ García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 83.

¹⁴⁵⁷ Comunicación de la Comisión publicada en el Diario Oficial 2001/C37/03, de 3 de febrero de 2001, pág. 6, que sustituyen a las anteriores Directrices publicadas en el Diario Oficial 1994/C72/03, de 10 de marzo de 1994, pág. 3. Sin embargo, la Comisión reconoce que, para responder a las dificultades específicas a las que se puedan enfrentar las pequeñas y medianas empresas (PYME), conviene prever la posibilidad de conceder ayudas a estas empresas para conformarse a nuevas normas comunitarias durante un período transitorio de tres años contado a partir de la adopción de dichas normas.

era necesario conceder una ayuda para impulsar a las empresas a cumplir la ley¹⁴⁵⁸. En el mismo sentido, las Directrices aprobadas en los años 2008 y 2014 redundan en la idea de que será admisible un incentivo positivo para que las empresas desarrollen actividades o realicen inversiones que no son obligatorias y que, de otro modo, no harían las empresas con fines lucrativos, así como para permitir a los Estados miembros adoptar una normativa ambiental nacional que supere las normas comunitarias, reduciendo la carga de las empresas más afectadas por esta normativa y haciendo así posible dicha normativa. Por el contrario, no estaría justificada la concesión de ayudas a las empresas para realizar las inversiones necesarias para ajustarse a normas comunitarias obligatorias, puesto que la empresa tendría que ajustarse a esas normas en cualquier caso¹⁴⁵⁹.

La modificación operada con la nueva redacción del entonces artículo 35 bis y posterior artículo 39, por la que se limitaba la deducción a las inversiones realizadas para la mejora de las exigencias establecidas en la normativa ambiental, justificada en el mensaje motivado de las enmiendas del Senado al Proyecto de Ley de medidas de reforma económica como una “*corrección técnica*”, parece venir a conciliar la regulación de la deducción con las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente¹⁴⁶⁰ y con las críticas expuestas por la doctrina mayoritaria.

¹⁴⁵⁸ No obstante, las Directrices comunitarias de 1994 (Diario Oficial 1994/C72/03, de 10 de marzo de 1994, pág. 3) permitían las subvenciones y beneficios fiscales necesarios tanto para la adaptación de las instalaciones preexistentes a las nuevas normas obligatorias como para superar las normas medioambientales obligatorias.

¹⁴⁵⁹ Comunicación de la Comisión publicada en el Diario Oficial 2008/C92/01, de 1 de abril de 2008, pág. 7 y Comunicación de la Comisión publicada en el Diario Oficial 2014/C200/01, de 28 de junio de 2014, pág. 16.

¹⁴⁶⁰ En este sentido, Cosín Ochaíta consideraba que la regulación de la deducción cumplía las normas comunitarias de ayudas de Estado, debiéndose únicamente modificar la referencia al cumplimiento de la normativa ambiental para cumplir con las Directrices comunitarias de 3 de febrero de 2001, Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización...”, *op. cit.*, pág. 720.

No obstante, llama la atención que posteriores modificaciones del desarrollo reglamentario no hayan adaptado este texto a la norma legal, al contrario de otras modificaciones realizadas al mismo tiempo, como la ampliación del ámbito subjetivo de aplicación de la deducción por inversiones en instalaciones y equipos para el aprovechamiento de las energías renovables¹⁴⁶¹, lo que podría hacer dudar de la voluntad real del legislador de restringir la aplicación de la deducción y pudiendo generar confusiones e inseguridades sobre su alcance, si bien es claro que, por el principio de jerarquía normativa, ha de entenderse como inexistente la referencia al mero cumplimiento de la normativa ambiental¹⁴⁶².

Trasladada esta cuestión a la dimensión ambiental, como apunta García Luque, “no se trata de que las empresas respeten los niveles máximos de contaminación, sino de que colaboren para conseguir constantemente una mayor protección del medio ambiente”, con la dificultad de que “ya no se trata de mejorar simplemente los sistemas de producción existentes (para captar y tratar la contaminación al final del proceso), sino de replantearlos desde la fase de diseño hasta la de consumo del producto”¹⁴⁶³.

6.1.2 La exigencia de que se viniera cumpliendo la normativa ambiental

Las modificaciones introducidas en el ámbito de la deducción por la Ley de Economía Sostenible, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, han profundizado en este requisito, al señalar que la deducción

¹⁴⁶¹ La adaptación del Reglamento a esta última cuestión se ha realizado por medio del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁴⁶² En el mismo sentido, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.* pág. 98. En todo caso, entendemos que con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica, la Proposición de Ley sobre fiscalidad ambiental, presentada con fecha 21 de julio de 2009 por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds, contenía la siguiente disposición:

“El Gobierno determinará reglamentariamente las condiciones que deben cumplir las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente a las que se refiere el apartado Uno del Artículo 4, para que se considere que tienen por objetivo ir más allá del cumplimiento de la normativa vigente, a efectos del Impuesto sobre Sociedades”.

¹⁴⁶³ García Luque, Elisa I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y...*, *op. cit.*, pág. 221-222.

por inversiones para la protección del medio ambiente será de aplicación “siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa”¹⁴⁶⁴. La exigencia de que “se esté cumpliendo la normativa vigente” vendría a impedir la aplicación de la deducción a aquellos que realizaran inversiones que mejoraran las exigencias de la normativa ambiental, pero que vienen de una situación de infracción de dicha normativa.

La consecuencia es que, como apunta Lucas Durán, se introduce, pretendidamente o no, un nuevo requisito que exige al contribuyente la máxima diligencia en el cumplimiento de la normativa ambiental, pues cualquier ínfimo incumplimiento impediría la aplicación de la deducción¹⁴⁶⁵. La pregunta que hemos de hacernos es hasta qué punto esta limitación tiene sentido, es decir, ¿no sería lógico distinguir, en aquellos casos en que fuera posible, la parte de inversión que permite cumplir con la normativa ambiental de aquella otra que se realiza para mejorarla, de forma que únicamente se aplicara la deducción a esta última? En nuestra opinión, no ha de descartarse esta última interpretación, especialmente en el caso de inversiones complejas en las que sea posible distinguir diferentes fases, si bien también sería posible entender que se ha producido un desdoblamiento de este requisito, de tal forma que únicamente se entenderá cumplido cuando, dándose el requisito previo de que la empresa venga cumpliendo la normativa ambiental vigente, la inversión permita mejorar las exigencias de dicha normativa.

¹⁴⁶⁴ Para Carbajo Vasco, esta modificación aclara que todas las inversiones deben cumplir la normativa vigente, siendo sorprendente que no resultara preciso en el texto anterior, y permite ligar mejor los dos instrumentos de acción medioambiental: las normas que establecen las obligaciones ambientales y los beneficios fiscales que coadyuvan a mejorar las exigencias de dichas normas, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, pág. 33.

¹⁴⁶⁵ Lucas Durán, Manuel, “Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 132.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, analizando una inversión para el tratamiento de residuos industriales propios, señala que, “en la medida en que cumplan la normativa vigente en materia medioambiental y se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, las citadas inversiones podrán acogerse a la deducción prevista en el artículo 39.1 del TRLIS” (DGT V0840-13, de 14 de marzo de 2013). A juicio del Centro Directivo, el cumplimiento de estos requisitos “son cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria”. Sin embargo, como tendremos ocasión de comentar con posterioridad, en nuestra opinión esta no es una cuestión cuya valoración deba recaer sobre la Administración Tributaria, sino que deberá contemplarse en la certificación de convalidación que emita la Administración ambiental competente.

6.1.3 La normativa ambiental

La dificultad adicional que se plantea en referencia a este requisito radica en la dispersión sectorial y competencial que caracteriza la materia ambiental, lo que se traduce en diferentes ámbitos territorial de la Administración (estatal, autonómico, local) con competencias medioambientales y, por tanto, con capacidad para dictar o desarrollar normativa de protección del medio ambiente¹⁴⁶⁶. Este problema competencial se extiende de igual modo al siguiente

¹⁴⁶⁶ “Dado que la regulación legal del medio ambiente no se comprende en una ley general, sino que se encuentra dispersa en leyes sectoriales, en numerosas ocasiones, partiendo de la regulación básica, que corresponde al Estado, habrá de acudir a la normativa de desarrollo que pueda dictarse por las Comunidades Autónomas”, Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1301. En consecuencia, la importante dispersión normativa y de competencias en materia de medio ambiente, como consecuencia de su carácter complejo y polifacético, puede dificultar la aplicación de la deducción, Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 39; García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 11.

requisito que analizaremos (los acuerdos aprobados con la Administración competente en materia ambiental), sede en la que analizaremos con más detalle esta cuestión.

Pero además de la normativa de ámbito estatal, autonómico y local, también constituye normativa vigente en materia de medio ambiente la firma de un Convenio internacional, en tanto que la Constitución establece que los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno (ver artículos 93 a 96). Por tanto, en la medida en que un convenio internacional forme parte del ordenamiento interno español, será de obligado cumplimiento y se convertirá en normativa vigente en materia de medio ambiente y, en consecuencia, todas las inversiones que se realicen para dar cumplimiento a esta normativa podrán dar derecho a deducción por protección del medio ambiente (Programa Informa nº 729, de 21 de diciembre de 2001).

Del mismo modo, la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante de 29 de julio de 1997 (DGT V0001-97), establece que “en la medida en que las normas internacionales citadas forman parte del ordenamiento interno español y, en consecuencia, son de obligado cumplimiento así como que por su objeto presentan una indudable finalidad de protección de las aguas frente a la contaminación, cabe concluir que constituyen normativa vigente en materia de medio ambiente y que, por lo tanto, las inversiones que se realicen en elementos patrimoniales del inmovilizado material contra la contaminación de las aguas que cumplan o, en su caso, mejoren las prescripciones de dichas normas con tal finalidad, dan cumplimiento al primero de los requisitos enunciados”.

Asimismo, la Dirección General de Tributos, en sus consultas 2094-99 y 2096-99, ambas de 5 de noviembre de 1999, ofrece idéntica respuesta al afirmar que “de acuerdo con lo establecido en el Convenio Internacional para Prevenir la

Contaminación por los Buques, ratificado por España y publicado en el Boletín Oficial del Estado de 17 de octubre de 1984, determinados buques deben incorporar instalaciones (doble casco, bombas de pozo para reducir los residuos de los tanques, etc.) con la finalidad de lograr la eliminación de la contaminación del medio marino por hidrocarburos”, por lo que “la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente se podrá practicar por la parte del precio de adquisición o coste de producción del buque que corresponda a instalaciones que vengan exigidas para dar cumplimiento al citado Convenio Internacional”.

La misma solución parece que debe darse a la normativa derivada de la Unión Europea (reglamentos, directivas y decisiones)¹⁴⁶⁷, en la medida en que tengan aplicabilidad directa en España, es decir, no sea necesaria la intervención normativa de los Estados miembros para que produzca sus efectos. Este sería el caso, por ejemplo, de los reglamentos y decisiones. Por el contrario, las directivas no tienen aplicabilidad directa puesto que imponen a sus Estados destinatarios la obligación de desarrollarlas, sin perjuicio de que cuando un Estado incumple su obligación y no desarrolla una directiva en su plazo de trasposición, o lo hace inadecuadamente, la directiva es susceptible de producir efecto directo, en la medida en que esté redactada de forma tan precisa y detallada que no deje margen de apreciación y discreción al legislador nacional¹⁴⁶⁸.

¹⁴⁶⁷ Existen otros actos comunitarios que, sin embargo, carecen de carácter vinculante, como son los dictámenes, las recomendaciones y las comunicaciones.

¹⁴⁶⁸ Este no es un supuesto atípico. Así, por ejemplo, el plazo de trasposición de la Directiva 96/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y control integrado de la contaminación, finalmente traspuesto por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrado de la contaminación, fue ampliamente incumplido por el Estado español.

6.2 Realización de la inversión en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia ambiental

Como hemos indicado con anterioridad, la inversión objeto de deducción deberá llevarse a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental, lo que se probará mediante la certificación de convalidación de la inversión expedida por la referida Administración (art. 38.1.b) RIS).

Por el contrario, en caso de no existir dichos planes, programas, convenios o acuerdos, no podrá aplicarse la deducción (DGT 1980-99, de 26 de octubre de 1999)¹⁴⁶⁹, pues la referida certificación es un requisito necesario para poder aplicar esta deducción por inversiones (DGT V0006-98, de 17 de febrero de 1998). En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de septiembre de 2002 (JUR 2003\168684) concluye que, para poder acceder a la deducción, “además, y de forma inescindible, el precepto transcrito requiere expresamente que se trate de «inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental». No basta pues, el cumplimiento de los dos primeros requisitos, como parece pretender la actora, sino que resulta imprescindible que, además, las inversiones se hayan realizado ajustándose a un previo concierto o convenio, en sentido lato, con la Administración medioambiental competente. La dicción literal del precepto no deja lugar a dudas sobre esta cuestión”.

¹⁴⁶⁹ En el mismo sentido, la consulta de 19 de noviembre de 2008 (V2171-08) señala que, siendo un requisito para aplicar la deducción que las inversiones estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, “en el caso planteado en la consulta, la instalación para la depuración de gases en el proceso de generación de energía no consta que esté incluida en programas, acuerdos o convenios con la Administración competente en materia medioambiental. En consecuencia, la inversión realizada en esta instalación no parece reunir los requisitos para poder acogerse a la deducción”.

6.2.1 La “Administración competente” en materia ambiental

El artículo 38.4 del RIS establece que, a los efectos de esta deducción, se considerará Administración competente aquella que, siéndolo por razón de la materia objeto de protección, lo sea igualmente respecto del territorio donde radiquen las inversiones objeto de deducción¹⁴⁷⁰.

En este sentido, la consulta de la DGT 1389-99, de 27 de julio de 1999, entiende como “Administración competente” aquella Administración, ya sea estatal, autonómica o local que tenga asignadas las competencias en materia medioambiental en el ámbito de su territorio. La cuestión es desarrollada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en contestación del Programa Informa nº 883 de 21 de diciembre de 2001, la cual, tras señalar que, tal como describe la norma, es competente aquella Administración que, siéndolo por razón de la materia objeto de protección, lo sea igualmente respecto del territorio donde radiquen las inversiones objeto de la deducción, concreta que podrá ser:

- La Administración Central del Estado cuando la competencia respecto a la inversión realizada sea estatal.

¹⁴⁷⁰ Como hemos señalado con anterioridad, Herrera Molina y Serrano Antón destacan que la norma legal no exige que las inversiones ambientales radiquen en España, si bien es previsible que la Administración ambiental imponga este requisito en el correspondiente convenio, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversiones en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 16. Lo cierto es que la delimitación de la “Administración ambiental competente” en relación con el territorio donde radiquen las inversiones dificulta significativamente (por no decir que prácticamente imposibilita) la convalidación de inversiones realizadas en el extranjero y, por tanto, su acogimiento a la deducción. No obstante, el acogimiento de las inversiones en el extranjero a beneficios fiscales no es extraño en nuestro ordenamiento. Así, por ejemplo, en relación con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo que se regulaba en la Disposición adicional undécima del TRLIS, la DGT concluyó que al no impedirse por la literalidad del incentivo y teniendo en cuenta que el artículo 7.2 del TRLIS dispone que los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, será aplicable la libertad de amortización con independencia de que los elementos objeto de la inversión estén localizados en el extranjero y de que haya personas que presten sus servicios igualmente en el extranjero (DGT V1388-09, de 15 de junio de 2009). En idéntico sentido las consultas DGT V2287-11 y V2288-11, ambas de 27 de septiembre de 2011, las cuales además, en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, dispone que “cumpliéndose todos los requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS, será aplicable la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios con independencia de que los elementos objeto de la reinversión estén localizados en el extranjero”.

- La Administración Autonómica cuando la competencia la asuma la Comunidad Autónoma.
- La Administración Local cuando la asuma una Corporación Local.

Llegados a este punto, deslindar las competencias que corresponden a cada uno de los niveles de las Administraciones territoriales en materia de medio ambiente tiene un carácter complejo, como resalta la Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, de 26 de junio de 1995 (RTC 1995\102), dado el carácter complejo y polifacético que tienen las cuestiones relativas al medio ambiente, viéndose afectados los más variados sectores del ordenamiento jurídico, cruzándolos horizontalmente o con “un carácter metafóricamente transversal”. La legislación básica corresponde, en principio, al Estado (art. 149.1.23º CE), pudiendo las Comunidades Autónomas establecer “normas adicionales de protección” y asumir “la gestión en materia de protección del medio ambiente” (art. 148.1.9º CE), pero este esquema básico de distribución de competencias en materia de protección ambiental se completa con la necesaria coexistencia con otros títulos competenciales, afines y colindantes, en palabras del Tribunal Constitucional.

Como reconoce Pérez Luño, “especialmente complejo resulta el régimen de distribución territorial de competencias establecido por la Constitución en materia de medio ambiente [...] No se da un conflicto de competencias exclusivas sobre el medio ambiente, sino que se atribuyen competencias de distinto grado al Estado (legislación básica) y a las Comunidades Autónomas (desarrollo legislativo y gestión)”¹⁴⁷¹. El problema se agrava, como continúa afirmando, puesto que “en este punto, junto con la alusión genérica al medio ambiente contenida en los artículos 148.1.9 y 149.1.23, se trata de forma separada otros aspectos íntimamente relacionados con su problemática. Así, en el artículo 148.1 se atribuye la competencia a las Comunidades Autónomas, en

¹⁴⁷¹ Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, *op. cit.*, 1984, pág. 267.

el ámbito de su territorio, en materia de: ordenación del territorio y urbanismo (3º); obras públicas (4º), montes y aprovechamientos forestales (8º); aprovechamientos hidráulicos, así como el régimen de aguas minerales y termales (10º); pesca fluvial (11), etc. En tanto que el artículo 149.1 proclama la competencia exclusiva del Estado en orden a: la pesca marítima (19); legislación y ordenación de aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurren por más de una Comunidad Autónoma (22); obras públicas de interés general o cuya realización afecte a más de una Comunidad Autónoma (24); bases del régimen minero y energético (25)...»¹⁴⁷².

Así las cosas, como consecuencia de este reparto competencial, en un gran número de casos las competencias corresponderán a las Comunidades Autónomas, siendo no descartable (si bien no deseable) que, realizándose unas mismas inversiones, la valoración que realice cada Comunidad Autónoma sobre la posibilidad de acogerse a la deducción sea diferente. Efectivamente, al depender de la administración medioambiental el primer control sobre la deducción, al ser la competente para convalidar las inversiones, es posible que no exista un tratamiento uniforme en todo el territorio nacional sobre la aplicación de la deducción, con la consiguiente inseguridad jurídica que dicha situación genera en el contribuyente. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 18 de marzo de 2003 (JUR 2003\209762) analiza esta cuestión, concluyendo que no puede apreciarse vulneración del principio de igualdad con base en el siguiente argumento:

“No pudiendo, por otra parte, apreciarse la alegada vulneración del principio de igualdad, y que basó la recurrente en que la inversión en otra Comunidad Autónoma si habría obtenido la deducción del 10%, pues con independencia de no haber acreditado nada al respecto en las presentes actuaciones, el Tribunal Constitucional ha admitido que la posición jurídica de los ciudadanos puede ser distinta en las distintas partes del territorio nacional, puesto que el principio de igualdad de todos los españoles no puede ser entendido como una "uniforme y monolítica uniformidad del ordenamiento"

¹⁴⁷² Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, *op. cit.*, 1984, págs. 269-270.

-STC 284/1993-; declarando en su sentencia 186/1993, de 7 de junio, que "el principio de igualdad no impone ni que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún que tengan que ejercerlas de una determinada manera o con un contenido o resultados prácticamente idénticos o semejantes. Por consiguiente, si como consecuencia del ejercicio de esas competencias surgen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no por ello automáticamente resultarán infringidos, entre otros, los arts. 14, 139.1 ó 149.1.1 CE, ya que dichos preceptos constitucionales no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado. En caso contrario, semejante uniformidad, ciertamente, sería incompatible con la autonomía constitucionalmente garantizada, de manera que, en lo que se refiere al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales, lo que la Constitución impone es una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales, pero no, desde luego, una absoluta identidad en las mismas".

En idéntico sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de septiembre de 2002 (JUR 2003\168684) y la Sentencia del Tribunal Superior de Aragón de 4 de noviembre de 2009 (JUR 2009\487943).

No obstante lo anterior, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en un “peculiar” caso en el que las razones de la Comunidad Autónoma para denegar la convalidación consistían en el incumplimiento de los propios requisitos previstos en la normativa de aplicación y no en la inclusión de las inversiones en un plan, programa, acuerdo o convenio, ha señalado que, naturalmente, “en relación con la interpretación de los requisitos establecidos por la normativa tributaria citada ha de mantenerse una uniformidad, pues de admitirse que cada Comunidad Autónoma aplicase sus respectivos criterios interpretativos divergentes podría dar lugar a una inseguridad jurídica y discriminaciones inadmisibles, por lo que procede el examen de cada inversión con criterios unívocos en lo que a estos requisitos de la norma fiscal se refiere” (Resolución de 2 de marzo de 2007).

López Rodríguez considera que, a la vista de este confuso panorama competencial, la deducción puede constituirse en “una forma indirecta de

cooperación del Estado con las Comunidades Autónomas en el ejercicio de competencias transferidas, como es la protección del medio ambiente, al asumir una carga fiscal, y aumentando así el presupuesto de gastos fiscales, que implica una deducción en la cuota de impuestos estatales, con el objeto de facilitar iniciativas en la materia que aquí importa”¹⁴⁷³. Para este autor, las Comunidades Autónomas desarrollarán una triple labor:

- Celebrar o aprobar planes, programas, convenios o acuerdos con las empresas.
- Verificar y convalidar la inversión, expidiendo los correspondientes certificados.
- Verificar el mantenimiento de los niveles de protección pactados, expidiendo los certificados que le solicite la Administración tributaria¹⁴⁷⁴.

No obstante, es preciso señalar que en ocasiones existen convenios de colaboración entre el Estado y la Comunidad Autónoma, así como entre Comunidades Autónomas, para la ejecución de determinados planes o programas, en cuyo caso la competencia recaería en la Comunidad Autónoma en la que radique la inversión realizada¹⁴⁷⁵.

En lo que se refiere al ámbito local, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, prescribe en su artículo 25 que los municipios ejercerán en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del

¹⁴⁷³ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 10.

¹⁴⁷⁴ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 12.

¹⁴⁷⁵ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, págs. 105-106. Podemos tomar como ejemplo, en la Comunidad de Madrid, la Resolución de 22 de enero de 1996, por la que se aprueba el Convenio marco de colaboración y addenda con el Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente sobre actuaciones de descontaminación de suelos del Plan Nacional de Recuperación de Suelos Contaminados (1995-2005) o la Resolución de 13 de noviembre de 1995 que aprueba el Convenio de colaboración de la Comunidad de Madrid con el Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente para actuaciones del Plan Nacional de saneamiento y depuración de aguas residuales urbanas.

Estado y de las Comunidades Autónomas, en diversas materias, entre las que se encuadra la protección del medio ambiente.

Por su parte, el artículo 26 del mismo texto legal concreta que los Municipios, por sí o asociados, deberán prestar, en todo caso, y entre otros, los servicios de recogida de residuos, de tratamiento de residuos (cuando la población sea superior a 5.000 habitantes) y de protección del medio ambiente (cuando la población sea superior a 50.000 habitantes), todos ellos en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas.

A este respecto, la consulta de 2 de julio de 2002 (DGT 1014-02), concluye que “la normativa municipal en materia de protección medioambiental dictada por un Ayuntamiento en ejercicio de sus competencias responde al concepto de «programas» a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LIS, siendo necesario a efectos de la aplicación por el sujeto pasivo de la deducción en él regulada que el Ayuntamiento emisor de la misma, como Administración competente, emita la correspondiente certificación”.

Sin embargo, la consulta de 27 de julio de 1999 (DGT 1389-99), niega la consideración de “Administración Competente” a una entidad pública que no ostenta las competencias autonómicas en materia de política medioambiental, sino que la Ley de una Comunidad Autónoma limita su objeto a las actuaciones en materia de saneamiento y depuración de aguas residuales, por lo que no puede considerarse como “Administración competente”.

Establecidas estas aparentes pero engañosamente sencillas reglas de distribución competencial¹⁴⁷⁶, será preciso analizar cada sector concreto del ordenamiento para determinar cómo han sido distribuidas estas competencias entre los tres niveles de la Administración, debidamente conformadas por la jurisprudencia

¹⁴⁷⁶ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 40.

constitucional, dadas las acentuadas disputas que se han producido en esta materia.

Tabla 10: Principales competencias ambientales

Administración europea	Administración central	Administración autonómica	Administración local
<p>Adoptar programas de Acción General (PACMAS)</p> <p>Promulgación de actos normativos (fundamentalmente Reglamentos y Directivas)</p>	<p>Legislación básica sobre protección del medio ambiente</p> <p>Legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias</p> <p>Legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurren por más de una CA</p> <p>Planificación</p> <p>Comercio Exterior</p> <p>Relaciones internacionales</p>	<p>Desarrollo legislativo y ejecución de la legislación básica estatal</p> <p>Normas adicionales de protección</p> <p>Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda</p> <p>La gestión en materia de protección del medio ambiente</p> <p>Montes, agricultura y ganadería</p>	<p>Establecimiento de criterios y servicios de protección del medio ambiente a través de la redacción de Ordenanzas Municipales</p> <p>En general, los municipios tienen atribuidas competencias en recogida de residuos sólidos urbanos, abastecimiento de agua potable y alcantarillado</p>

Fuente: De la Morena Olías, Jesús, *Manual Práctico de Legislación Ambiental*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2001, pág. I-5.

6.2.2 Los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente

De acuerdo con lo expuesto, no todas las inversiones realizadas en bienes del activo material con finalidad medioambiental dan derecho a la deducción referida, sino que, además de tratarse de inversiones que tengan por objeto alguna de las finalidades ambientales que se especifican y que permitan mejorar la normativa ambiental vigente, han de llevarse a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración

competente en materia medioambiental. Así lo consideran nuestros Tribunales cuando afirman que resulta preciso (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 23 de julio de 2008, JUR 2009\82677)¹⁴⁷⁷ e imprescindible, al así exigirse de forma inescindible por el artículo 39 del TRLIS, que “las inversiones se hayan realizado ajustándose a un previo programa o concierto, en sentido lato, con la Administración medioambiental competente”, pues “la dicción literal no deja lugar a dudas sobre esta cuestión” (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de julio de 2006, JUR\2007\40052), de tal forma que “si se hubiese pretendido por el legislador que todas las inversiones realizadas en bienes del activo material con finalidad medioambiental tuvieran derecho a la deducción, no habría supeditado el mismo a su inclusión en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental” (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 18 de marzo de 2003, JUR 2003\209762). Por lo tanto, de no existir dicho programa, convenio o acuerdo al tiempo de realizar la inversión, no podrá ser de aplicación la deducción, sin perjuicio de que autores como Bokobo Moiche no comparten la opción del legislador por la utilización de este método “ciertamente restrictivo de las iniciativas que los particulares puedan tener para mejorar el medio ambiente al margen de las líneas propuestas por la Administración”¹⁴⁷⁸.

¹⁴⁷⁷ Esta Sentencia señala que, a falta del correspondiente convenio o programa, cabría la aplicación de la deducción del artículo 39.3 del TRLIS (energías renovables) en el caso de acreditarse el cumplimiento de los requisitos previstos en dicho precepto, lo cual no consta acreditado.

¹⁴⁷⁸ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal en las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 100. En esta misma línea, San Juan Mesonada afirma que “el requisito de realizar convenios con la Administración medioambiental puede ser un elemento de control para evitar la evasión fiscal pero tiene el inconveniente de hacer menos flexible y automática la aplicación. De hecho, nada más publicarse la norma los empresarios se han quejado que al no dar tiempo a firmar los convenios con la Administración medioambiental antes de cerrar el ejercicio fiscal, «se han perdido» 8.000 millones de pesetas en desgravaciones”, San Juan Mesonada, Carlos, “Regulación ambiental en un contexto de competencia”, *op. cit.*, pág. 393. Asimismo, Altener, “Informe sobre medidas fiscales en España”, *Proyecto ENER-IURE Fase III. Análisis de la legislación relativa a las fuentes de energía renovables en los estados miembros de la Unión Europea*, 3 de septiembre de 2001, pág. 29.

Los programas, planes, acuerdos o convenios a los que se refiere la normativa del Impuesto sobre Sociedades son tanto aquellos instrumentos previstos por la normativa específica en materia de medio ambiente, como todos aquellos que se llevan a cabo de acuerdo con las normas que regulan la actuación de las administraciones públicas, entre las que destaca la Ley 30/1992, de régimen jurídico y procedimiento administrativo común, y, concretamente, los supuestos de terminación convencional de su artículo 88 (DGT 1634-97, de 18 de julio de 1997)¹⁴⁷⁹, si bien la aplicación de éste último al ámbito tributario no se ha visto exento de críticas, como recuerdan Herrera Molina y Serrano Antón¹⁴⁸⁰. En cualquier caso, estos autores consideran que algunos de los requisitos de aplicación del artículo 88 de la Ley 30/1992 son plenamente extensibles a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, como que el acuerdo no puede ser contrario al ordenamiento jurídico o que su finalidad debe ser la satisfacción del interés público¹⁴⁸¹.

La exigencia de planes, programas, convenios o acuerdos, parece sugerir que la deducción tendrá un carácter paccionado. Sin embargo, a juicio de Herrera Molina y Serrano Antón, “la Administración puede pactar o no sobre el cumplimiento o mejora de la normativa ambiental, pero si lo hace, la deducción se aplicará automáticamente, sin que sea posible excluirla del pacto”, puesto que lo que se negocia no es la deducción, sino la mejora de las instalaciones¹⁴⁸². Por

¹⁴⁷⁹ García Izquierdo, pese a compartir la conclusión, considera más apropiado citar como fuente de referencia el artículo 4 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, que consagra el principio general de libertad de pactos en el ámbito de la contratación administrativa. García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 23.

¹⁴⁸⁰ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversiones en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 13.

¹⁴⁸¹ En el mismo sentido, Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1302.

¹⁴⁸² Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversiones en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, págs. 12 y 13. En todo caso, estos autores advierten que “el legislador debería haber sido más cauteloso, puesto que se corre el riesgo de lesionar la igualdad entre los contribuyentes a favor de aquéllos con una mayor capacidad negociadora. Así, se podría hablar de dos tipos de contribuyentes: aquéllos excluidos de los pactos por su escasa relevancia económica o incidencia

tanto, el nacimiento del beneficio fiscal no se encuentra en un pacto o acuerdo de voluntades, sino que lo que la Administración trata con el convenio o acuerdo es establecer las bases para una mejora ambiental en determinados sectores económicos, pero nunca la concesión de beneficios fiscales¹⁴⁸³. En nuestra opinión, el objetivo de este requisito es facilitar que la Administración ambiental oriente las inversiones de los particulares hacia aquellas áreas en las que, dentro de los vectores comprendidos en el ámbito de la deducción, es más urgente la concentración de esfuerzos para corregir la degradación del medio ambiente¹⁴⁸⁴.

La normativa fiscal, una vez más, no contiene una definición de la expresión “planes, programas, convenios y acuerdos”, por lo que, como desarrollaremos a continuación, será preciso acudir a la normativa ambiental para delimitar dichos conceptos. No obstante, la Comunidad Autónoma de La Rioja¹⁴⁸⁵ y de Andalucía¹⁴⁸⁶, en su normativa de desarrollo para regular el procedimiento de tramitación de la certificación de convalidación, han establecido que a estos efectos se considerarán válidos los planes, programas, convenios o acuerdos

ambiental y las grandes industrias contaminantes, que serán objeto de un trato privilegiado por su mejor posición negociadora”, si bien esta situación podría solventarse, salvaguardando el interés de las pequeñas empresas, mediante la aprobación de programas ambientales a los que aquellas pudieran adherirse, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 15.

¹⁴⁸³ García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 85.

¹⁴⁸⁴ Sin embargo, para Carbajo Vasco, “lo que se está incentivando realmente es que las empresas cumplan las normas reguladoras medioambientales, bien las obligatorias, bien las acordadas voluntariamente con la Administración competente, lo cual es, ciertamente, criticable, pues se incentiva fiscalmente el simple cumplimiento, en muchos casos, de la Ley medioambiental correspondiente”. A juicio de este autor, este hecho se ve agravado porque, a su vez, los planes de inversiones medioambientales se ven incentivados por el artículo 13.2 del TRLIS, que también se remiten a la normativa ambiental, de manera que “se puede llegar al absurdo y al despilfarro de que el cumplimiento de las Leyes de protección medioambiental se fomente fiscalmente por partida doble”, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 13.

¹⁴⁸⁵ Orden 33/2000, de 11 de septiembre, del Consejero de Turismo y Medio Ambiente, por la que se establece el procedimiento para la obtención del certificado de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.

¹⁴⁸⁶ Orden de 14 de mayo de 1999 de la Consejería de Medio Ambiente por la que se aprueba el Procedimiento para la obtención de certificado de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.

aprobados por la Consejería de Turismo y Medio Ambiente o celebrados por ésta y la empresa solicitante, individualmente o como sector, que contengan, al menos, la siguiente información: a) objetivos medioambientales por Centro, claros y definidos; b) indicadores de seguimiento; c) plazos de ejecución; y d) programa de inversiones.

Por su parte, la normativa aragonesa, con la finalidad de facilitar la aplicación de la deducción a las inversiones ambientales realizadas en el marco de la Estrategia Aragonesa de Cambio Climático y Energías Limpias por parte de las empresas adheridas a dicha Estrategia, el artículo 5.6 del Decreto 200/2009, de 17 de noviembre del Gobierno de Aragón, por el que se crea el Registro Voluntario de Entidades Adheridas a la Estrategia Aragonesa de Cambio Climático y Energías Limpias (EACCEL) dispone que las inversiones en bienes del activo material realizadas para la ejecución de las medidas incluidas en los Planes de Acción de las entidades adheridas en Nivel de compromiso 2 y Nivel de compromiso 3 a la Estrategia Aragonesa de Cambio Climático y Energías Limpias se consideran incluidas en un programa del Departamento competente en materia de medio ambiente, de los expresados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁴⁸⁷.

¹⁴⁸⁷ Redacción dada por el Decreto 133/2013, de 23 de julio, del Gobierno de Aragón, de simplificación y adaptación a la normativa vigente de procedimientos administrativos en materia de medio ambiente.

A estos efectos, se define el Plan de Acción de la entidad adherida es la descripción detallada de la política seguida por la entidad en materia de cambio climático, y debe incluir, necesariamente, la implementación de actuaciones y medidas de mitigación concretas a fin de conseguir reducciones voluntarias de gases de efecto invernadero, debiendo tener las referidas actuaciones y medidas carácter voluntario y por lo tanto, no ser requeridas por la normativa vigente aplicable (artículo 3). Por su parte, los niveles de compromiso en los que las entidades se pueden adherir a la Estrategia Aragonesa de Cambio Climático y Energías Limpias (artículo 2) son los siguientes:

- Nivel de compromiso 1. Adhesión por suscripción de los objetivos de la Estrategia Aragonesa de Cambio Climático y Energías Limpias (EACCEL). Este nivel supone que el solicitante ha analizado la Estrategia, reconoce su contenido y se muestra de acuerdo con los objetivos que plantea.
- Nivel de compromiso 2. Adhesión a través de Plan de Acción. Este nivel supone que el solicitante ha analizado la Estrategia, reconoce su contenido y se muestra de acuerdo con los objetivos que plantea. Asimismo, el solicitante compromete a la implementación de un Plan de Acción con medidas y actuaciones concretas de mitigación, que supongan reducciones efectivas de los gases de efecto

El hecho de que la deducción se condicione a que las inversiones se encuentren incluida en planes, programas, convenios o acuerdos no requiere que la deducción deba incluirse en dichos instrumentos¹⁴⁸⁸. En una línea similar, la consulta de 26 de octubre de 1999 (DGT 1980-99) afirma que los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental no tienen necesariamente que recoger los tipos de inversiones que darían derecho a practicar la deducción¹⁴⁸⁹. Ello no obsta a que, según indica el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sentencia de 21 de mayo de 2012, JT 2012/880), las inversiones han de obedecer a un plan, programa o acuerdo con objetivos concretos que contemplen la adopción de inversiones determinadas para su consecución¹⁴⁹⁰. En definitiva,

invernadero considerados en el Protocolo de Kyoto. También podrán incluirse en el Plan de Acción otras medidas de adaptación y acciones de formación y comunicación.

- Nivel de compromiso 3. Adhesión como Compromiso Voluntario. Este nivel supone que el solicitante ha analizado la Estrategia, reconoce su contenido y se muestra de acuerdo con los objetivos que plantea. Asimismo, el solicitante se compromete a la implementación de un Plan de Acción con medidas y actuaciones concretas de mitigación, que supongan reducciones efectivas de los gases de efecto invernadero considerados en el Protocolo de Kyoto, sujetas a verificación e incluidas en el sistema de Compromisos Voluntarios «Compromiso por el Clima».

¹⁴⁸⁸ E incluso podría celebrarse el acuerdo con posterioridad a la realización de las inversiones en aquellos casos en que la Administración ambiental competente tuviera interés en otorgar la deducción a inversiones ya realizadas o inversiones en curso, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 15; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 314. Sin embargo, a juicio de García Izquierdo, una vez cumplido el plan, programa, convenio o acuerdo, ya no se darían las finalidades ambientales perseguidas, por lo que las inversiones realizadas con posterioridad no podrían beneficiarse de la deducción, García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 23.

¹⁴⁸⁹ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 23.

¹⁴⁹⁰ “De conformidad con lo expuesto, lo auténticamente relevante a los efectos que nos ocupa es si la inversión realizada es de aquella que imponen las normas transcritas, y por consiguiente, si las mismas permiten alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos establecidos. Es decir, que todo apunta a que existan unos planes, programas o acuerdos que establezcan unos umbrales de tutela de la clase indicada y que las inversiones realizadas obedezcan a la consecución de esos límites para cuya observancia y respeto, se acometen esos esfuerzos económicos. Esas inversiones no han de ser aleatorias o relacionadas con aspectos genéricos de algunas actividades, sino que deben estar enfocadas al cumplimiento específico de unos concretos planes, programas. Es por ello que, como hemos expuesto con anterioridad, para poder aplicar la deducción reconocida es necesario que la Administración competente certifique no sólo que las inversiones se han realizado en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración, sino que las inversiones realizadas permiten alcanzar los niveles de protección previstos en dichos planes, programas o acuerdos y

y en todo caso, la Administración ambiental deberá certificar la convalidación de la inversión, en el sentido de que la misma permitirá alcanzar los niveles de protección del medio ambiente previstos en los citados planes, programas, convenios o acuerdos.

Asimismo, es preciso recordar que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencias de 25 de junio de 2003 (JUR 2004\144143), 9 de enero de 2002 (JUR 2002\95694) y 5 de diciembre de 2001 (JUR 2002\94092 y JUR 2002\94090), ha entendido que “dicha previsión se refiere a un plan, programa o convenio celebrado ad hoc al objeto de reducir los perjuicios”, razón por la cual no puede entenderse como tal la suscripción de un contrato de servicio de limpieza medioambiental de un núcleo urbano¹⁴⁹¹. También ha rechazado la validez a estos efectos del Acuerdo Marco sobre el reciclaje de vehículos, pues “dicho Acuerdo, de carácter genérico como corresponde a su condición, no contempla la implantación de medidas concretas relativas a la supresión o reducción de ruidos ni a la instalación de barreras protectoras con estos fines, por lo que en modo alguno puede concluirse que la construcción del muro por la recurrente lo sea en ejecución de dicho Acuerdo Marco” (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de julio de 2006, JUR\2007\40052).

para la acreditación de esos extremos puede la Administración tributaria la aclaración de esa circunstancia”.

¹⁴⁹¹ En el mismo sentido, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de noviembre de 2005 (JUR 2006\164334), en relación con la convalidación de la “adquisición de un camión cisterna destinado a la recogida y transporte de residuos sólidos urbanos de Madrid, para la ejecución del contrato suscrito con el Ayuntamiento de esta Capital”, y de 1 de febrero de 2006 (JUR 2006\186718), en relación con la convalidación de la “construcción de seis contenedores para recogida, transporte y almacenamiento, previo al reciclado chatarras y otros residuos”, como consecuencia de la inexistencia de un plan, programa o acuerdo “ad hoc”, celebrado con la finalidad específica de reducir los perjuicios medioambientales.

No obstante, Mata Rodríguez considera que “puede servir para cumplir este requisito un contrato administrativo celebrado con una corporación local en donde se prevean inversiones medioambientales de las categorías protegidas. En este caso, quien podrá certificar será precisamente la Administración contratante que ha incluido la inversión en el contrato adjudicado”, Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 43.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en su contestación del Programa Informa nº 730, de 21 de diciembre de 2001, ha reconocido que la firma de un convenio internacional supone que la Administración estatal española lleva a cabo “implícitamente” un plan en materia medioambiental a efectos de la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales, ya que “en la medida que el Convenio internacional atribuya un papel relevante a la Administración estatal española en cuanto a obligaciones de vigilancia, acreditación de condiciones y plazos que deben cumplir las inversiones, se está dando lugar a actuaciones administrativas que ponen de manifiesto implícitamente la existencia de un plan a los efectos de poder aplicarse la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente”, siendo esta misma Administración la competente para expedir la certificación de convalidación de la inversión ambiental.

La consulta vinculante de 29 de julio de 1997 (V0001-97), también sobre convenios internacionales (concretamente, sobre la prevención de la contaminación por buques), admite que “el origen convencional de la norma en virtud de la cual se realiza la inversión, las precisas condiciones y plazos de ejecución que en ella se contienen, así como el relevante papel que se atribuye a la Administración estatal competente, a la que se imponen obligaciones de vigilancia y acreditación de aquellas condiciones y plazos, pueden dar lugar a actuaciones administrativas que pusieran de manifiesto implícitamente la existencia de un plan a los efectos de la presente deducción”¹⁴⁹².

En idéntico sentido se pronuncian las consultas de la DGT 2094-99 y 2096-99, ambas de 5 de noviembre de 1999 (también sobre buques), al afirmar que la condición de que la inversión se encuentre incluida en un programa, acuerdo o convenio con la Administración competente en materia de medio ambiente se

¹⁴⁹² A juicio de Martín Fernández, la razón de la flexibilización de este requisito se encuentra en que “algunos Tratados otorgan un papel muy activo a las Administraciones nacionales en la vigilancia del cumplimiento de los requisitos necesarios para disfrutar de certificados medioambientales de índole internacional”, Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2004, pág. 97.

puede entender implícitamente cumplida dado el relevante papel atribuido por el Convenio a la Administración en la emisión, vigilancia y acreditación de las condiciones necesarias para obtener el certificado internacional de prevención de la contaminación del petróleo, documento que debe ser expedido en este caso concreto por la Dirección General de la Marina Mercante.

Como indicaremos a continuación, es posible distinguir dos grandes grupos de instrumentos para la consecución de objetivos ambientales: los aprobados unilateralmente por la Administración ambiental competente y a los que pueden adherirse las empresas interesadas (planes y programas) y los que son resultado del acuerdo de voluntades entre Administración y administrado (convenios y acuerdos).

a) Planes y programas:

En primer lugar, es preciso advertir que el artículo 39 del TRLIS no hace mención de los “planes”, sino únicamente de los “programas”, siendo el desarrollo reglamentario el que introdujo la referencia expresa a los primeros. No obstante, entendemos que ello no debe perjudicar las inversiones realizadas en ejecución de planes y no de programas.

Los planes y programas ambientales son los instrumentos que estructuran un conjunto de actividades y de objetivos específicos de la Administración que los aprueba¹⁴⁹³ para asegurar una mejor protección del medio ambiente en

¹⁴⁹³ Nieto Moreno distingue entre planes y programas elaborados y aprobados por la Administración y planes y programas elaborados o promovidos por el administrado pero aprobados por la Administración, Nieto Moreno, Juan Emilio, *Elementos estructurales de la evaluación ambiental de planes y programas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pág. 158. En nuestra opinión, ambos tipos de planes y programas, en tanto que son “aprobados” por la Administración, con independencia de quien los promueva, habilitarían para la aplicación de la deducción. Valga como ejemplo la normativa canaria (Orden de 15 de marzo de 2007, por la que se establece el procedimiento para la obtención del certificado de convalidación medioambiental de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente en el Impuesto de Sociedades) que, para conceder la convalidación, exige la solicitud previa por parte de la empresa de la aprobación de un plan o programa específico de mejora ambiental, consistente en una memoria, suscrita por técnico competente, del proyecto de mejora medioambiental que se prevea llevar a cabo, acompañado de analíticas, auditoría o informes que acrediten las mejoras ambientales a ejecutar respecto de las condiciones actuales en que se viene ejerciendo la actividad. En particular, se detallará el título de la

un ámbito determinado, con inclusión de una descripción general sobre las medidas adoptadas o previstas para alcanzar dichos objetivos y, en caso necesario, los plazos fijados para la aplicación de dichas medidas. Indica Lozano Cutanda que, en el Derecho ambiental, la técnica planificadora se considera una técnica imprescindible debido a su utilidad como elemento preventivo de gestión ambiental y de coordinación, constituyendo “un instrumento esencial e insustituible para lograr una protección integral y eficaz del medio ambiente”¹⁴⁹⁴.

La Ley 9/2006, de 28 de abril, sobre evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente, define en su artículo 2 los planes y programas como “el conjunto de estrategias, directrices y propuestas que prevé una Administración pública para satisfacer necesidades sociales, no ejecutables directamente, sino a través de su desarrollo por medio de un conjunto de proyectos”¹⁴⁹⁵. De forma similar, la Ley 2/2002, de 19 de junio, de Evaluación Ambiental de la Comunidad de Madrid define el Plan o Programa como el “conjunto de documentos elaborados por las administraciones públicas que establecen un marco para

inversión; el coste total de la inversión, desglosando, cuando proceda, la parte de mejoras ambientales que se proyecta ejecutar; la parte de la inversión que ha obtenido subvención y de qué organismo, en su caso; la fecha prevista de finalización de la inversión o plan temporal de las inversiones que se proyecten.

¹⁴⁹⁴ Lozano Cutanda, Blanca, *Derecho ambiental administrativo*, Dykinson, Madrid, 10ª edición, 2009, págs. 385-387.

¹⁴⁹⁵ Esta Ley, que tiene por objeto promover un desarrollo sostenible, conseguir un elevado nivel de protección del medio ambiente y contribuir a la integración de los aspectos ambientales en la preparación y adopción de planes y programas, mediante la realización de una evaluación ambiental de aquellos que puedan tener efectos significativos sobre el medio ambiente, incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 2001/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de junio de 2001, relativa a la evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente. En relación con dicha Directiva, Nieto Moreno ha hecho notar que, paradójicamente, no ofrece una definición de los planes y programas, posiblemente por las diferencias terminológicas entre los Estados miembros, y que la definición de la citada Ley poco dice sobre la naturaleza y los efectos jurídicos de estos instrumentos, Nieto Moreno, Juan Emilio, *Elementos estructurales de la evaluación...*, *op. cit.*, págs. 127 y 131. Esta Ley ha sido sustituida por la Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación ambiental, la cual define en similares términos los “planes y programas” como “el conjunto de estrategias, directrices y propuestas destinadas a satisfacer necesidades sociales, no ejecutables directamente, sino a través de su desarrollo por medio de uno o varios proyectos”.

posteriores decisiones de autorización, fijando fines y objetivos y determinando prioridades de la acción pública, de forma que posibilite la armonización de las decisiones referidas al espacio económico y la protección del medio ambiente” (artículo 2.c).

De la normativa autonómica es posible inferir una definición más específica de plan y programa. Así, a partir de las definiciones contenidas en el artículo 5 de la Ley 5/2002, de 8 de octubre, de Protección del Medio Ambiente de La Rioja, podemos delimitar estos conceptos en los siguientes términos¹⁴⁹⁶:

- Los planes ambientales son instrumentos de ordenación territorial o de planificación y ordenación de sectores estratégicos (agrario, transporte, energía, gestión de recursos, industria), para el desarrollo y ejecución de la política en materia de medio ambiente, dirigidos a la gestión, protección, conservación y restauración del medio ambiente en el ámbito territorial de la Administración que los aprueba.
- Los programas ambientales, por su parte, son el conjunto de actividades u operaciones que integran o pueden integrar un plan, aprobados y coordinados con el mismo objeto que los planes para asegurar su coherencia, si bien con un ámbito más específico de aplicación.

¹⁴⁹⁶ Asimismo puede acudir a la Ley 1/1995, de Protección del Medio Ambiente de la Región de Murcia, según la cual los planes de protección ambiental tienen por objeto por aquellos sectores o territorios susceptibles de un tratamiento unitario y se incluirán, en su caso, en los planes de actuación sectorial o territorial que apruebe la Administración regional. Los planes de protección del medio ambiente contendrán, entre otras, las siguientes determinaciones: objetivos a alcanzar y plazos, actuaciones a realizar por el sector público y la iniciativa privada, competencia para su ejecución y un análisis económico-financiero. Por su parte, los programas serían los instrumentos de ejecución de los planes (artículos 4 y 5).

Desde la perspectiva jurisprudencial, el Tribunal Supremo¹⁴⁹⁷, en el marco de la evaluación de impacto ambiental, ha precisado distinguir cuatro conceptos conexos: proyectos, políticas, planes y programas. En este contexto, ha ofrecido las siguientes definiciones:

- a) El concepto de proyecto aparece unido al de trabajos de construcción, obra o instalación, esto es, a la idea de instalación o realización, conectándose con el requisito de la autorización, como exige la normativa comunitaria.
- b) Por política, debe entenderse la inspiración, orientación o directriz que rige la actuación de una entidad pública en un campo determinado.
- c) Por plan, el conjunto de objetivos coordinados y ordenados temporalmente por la aplicación de una política; y,
- d) Por programa, la articulación de una serie de proyectos previstos en un área determinada.

Por otra parte, determinadas Comunidades Autónomas (Andalucía¹⁴⁹⁸ y La Rioja¹⁴⁹⁹) han aprobado normativa de desarrollo en esta materia, de acuerdo con la cual la adhesión al sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales establecido por el Reglamento (CE) 761/01, del Parlamento Europeo y del Consejo, podrá implicar el reconocimiento de un

¹⁴⁹⁷ Entre otras, Sentencias de 7 de julio de 2004 (RJ 2004\6506), 30 de octubre de 2009 (RJ 2010\1680), 20 de abril de 2011 (RJ 2011\4312), 8 de marzo de 2012 (RJ 2012\5041), 28 de mayo de 2012 (RJ 2012\7048) y 26 de abril de 2013 (RJ 2013\3793).

¹⁴⁹⁸ Orden de 14 de mayo de 1999 de la Consejería de Medio Ambiente por la que se aprueba el Procedimiento para la obtención de certificado de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.

¹⁴⁹⁹ Orden 33/2000, de 11 de septiembre, del Consejero de Turismo y Medio Ambiente, por la que se establece el procedimiento para la obtención del certificado de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.

programa medioambiental¹⁵⁰⁰, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Los referidos sistemas comunitarios de gestión y auditoría medioambientales permiten la participación voluntaria de las empresas que desarrollen actividades industriales, para la evaluación y mejora de los resultados de las actividades industriales en relación con el medio ambiente y la facilitación de la correspondiente información al público, sometiendo a auditoría, por un verificador independiente autorizado, sus políticas, sistema de gestión y procedimiento de auditoría ambiental.

En materia de residuos, la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados contempla en su Anexo IV, como medidas para la prevención de residuos, el recurso a acuerdos voluntarios, paneles de consumidores/productores o negociaciones sectoriales con objeto de que los sectores comerciales o industriales correspondientes establezcan sus propios planes u objetivos de prevención de residuos, o de que corrijan los productos o embalajes que generen residuos¹⁵⁰¹. La referida Ley, en su artículo 14, prevé la elaboración de planes y programas de gestión de

¹⁵⁰⁰ Dicho Reglamento ha sido derogado por el Reglamento (CE) n° 1221/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, relativo a la participación voluntaria de organizaciones en un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales. Su desarrollo nacional se ha producido por el Real Decreto 239/2013, de 5 de abril, por el que se establecen las normas para la aplicación del Reglamento (CE) n° 1221/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, relativo a la participación voluntaria de organizaciones en un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS), y por el que se derogan el Reglamento (CE) n° 761/2001 y las Decisiones 2001/681/CE y 2006/193/CE de la Comisión. El fundamento del reconocimiento de la existencia de un programa medioambiental podría encontrarse en el artículo 6 de dicho Real Decreto, según el cual “las administraciones públicas, en sus respectivos ámbitos de competencia, dispondrán lo necesario para la integración del sistema EMAS en la legislación y las políticas medioambientales y, en particular, en los procedimientos de contratación pública”.

¹⁵⁰¹ Así mismo, en la anterior Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, vigente hasta el 30 de julio de 2011, se podían señalar los siguientes ejemplos:

- La celebración de acuerdos voluntarios aprobados o autorizados por las Administraciones Públicas y la celebración de convenios de colaboración con éstas para la organización de sistemas propios de gestión de residuos (artículo 8).

residuos, que se evaluarán y revisarán cada seis años y deberán valorar aquellas medidas que incidan de forma significativa en la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero¹⁵⁰². Asimismo, el artículo 15 prevé que las administraciones públicas, en sus respectivos ámbitos competenciales, aprobarán antes del 12 de diciembre de 2013, programas de prevención de residuos en los que se establecerán los objetivos de prevención, de reducción de la cantidad de residuos generados y de reducción de la cantidad de sustancias peligrosas o contaminantes, se describirán las medidas de prevención existentes y se evaluará la utilidad de los ejemplos de medidas que se indican en el anexo IV u otras medidas adecuadas¹⁵⁰³.

-
- Acuerdos voluntarios autorizados y convenios de colaboración para la limpieza y recuperación de suelos contaminados, permitiéndose incentivos económicos que puedan servir de ayuda para financiar los costes de limpieza y recuperación de suelos contaminados (artículo 28).

¹⁵⁰² La participación de cada uno de los niveles de la Administración en estos planes y programas se distribuye de la siguiente forma:

- El Ministerio competente en materia de Medio Ambiente, previa consulta a las Comunidades Autónomas, a las Entidades Locales, a otros Ministerios afectados y cuando proceda en colaboración con otros Estados miembros, elaborará, de conformidad con esta Ley, el Plan estatal marco de gestión de residuos que contendrá la estrategia general de la política de residuos, las orientaciones y la estructura a la que deberán ajustarse los planes autonómicos, así como los objetivos mínimos a cumplir de prevención, preparación para la reutilización, reciclado, valorización y eliminación. La determinación de dichos objetivos será coherente con la estrategia de reducción de gases de efecto invernadero y los compromisos internacionales asumidos en materia de cambio climático.
- Las Comunidades Autónomas elaborarán los planes autonómicos de gestión de residuos, previa consulta a las Entidades Locales en su caso, de conformidad con dicha Ley. Los planes autonómicos de gestión contendrán un análisis actualizado de la situación de la gestión de residuos en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, así como una exposición de las medidas para facilitar la reutilización, el reciclado, la valorización y la eliminación de los residuos, estableciendo objetivos de prevención, preparación para la reutilización, reciclado, valorización y eliminación y la estimación de su contribución a la consecución de los objetivos establecidos en esta Ley, en las demás normas en materia de residuos y en otras normas ambientales.
- Las Entidades Locales en el marco de sus competencias, podrán elaborar programas de gestión de residuos de conformidad y en coordinación con el Plan Nacional marco y con los planes autonómicos de gestión de residuos. Las Entidades Locales podrán elaborar estos programas individualmente o agrupadas.

¹⁵⁰³ Estas medidas se encaminarán a lograr la reducción del peso de los residuos producidos en 2020 en un 10% respecto a los generados 2010. La finalidad de dichos objetivos y medidas será romper el vínculo entre el crecimiento económico y los impactos sobre la salud humana y el medio ambiente asociados a la generación de residuos.

Asimismo, la Ley 37/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y de protección de la atmósfera prevé tanto instrumentos de planificación como de fomento de protección de la atmósfera. En relación con los instrumentos de planificación, su artículo 16 regula los planes y programas para la protección de la atmósfera y para minimizar los efectos negativos de la contaminación atmosférica¹⁵⁰⁴. Dichos planes y programas serán determinantes para los diferentes instrumentos de planeamiento urbanístico y de ordenación del territorio, de forma que si tales instrumentos contradicen o no acogen el contenido de los planes y programas regulados en este artículo, esta decisión deberá motivarse y hacerse pública. Asimismo estos planes y programas podrán incluir prescripciones de obligado cumplimiento para los ciudadanos. Para ello, dichos planes y programas deberán ser objeto de publicación. Finalmente, los citados planes y programas incorporarán las evidencias epidemiológicas y la perspectiva de protección de salud pública en las decisiones que afectan a la calidad del aire¹⁵⁰⁵.

Estos programas de prevención de residuos podrán aprobarse de forma independiente o integrarse en los planes y programas sobre gestión de residuos u otros ambientales. Cuando los programas de prevención se integren en otros planes y programas, las medidas de prevención y su calendario de aplicación deberán distinguirse claramente. La evaluación de los programas de prevención de residuos se llevará a cabo como mínimo cada seis años, incluirá un análisis de la eficacia de las medidas adoptadas y sus resultados deberán ser accesibles al público.

¹⁵⁰⁴ Por ejemplo, el Plan Nacional de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera 2013-2016, que señala como objetivo principal mejorar la calidad de nuestro aire, de modo que, a su vez, se proteja la salud de las personas y el medio ambiente, impulsando, con la colaboración de las administraciones autonómicas y locales implicadas, medidas que actúen ante los problemas de calidad del aire más generalizados en nuestro país, de forma que se respeten los valores legalmente establecidos de calidad del aire. Entre dichas medidas se contempla la revisión del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para introducir criterios ambientales.

¹⁵⁰⁵ Por lo que se refiere al contenido de los planes y programas, el referido artículo 16 prevé distintas obligaciones para los diferentes niveles de la Administración:

- Administración estatal: el Gobierno, en el ámbito de sus competencias, a fin de cumplir la normativa comunitaria y los compromisos que se deriven de los acuerdos internacionales de los que España sea parte, aprobará los planes y programas de ámbito estatal que sean necesarios para prevenir y reducir la contaminación atmosférica y sus efectos transfronterizos, así como para minimizar sus impactos negativos. Estos planes y programas fijarán objetivos específicos, las medidas necesarias para la consecución de los mismos y el procedimiento para su revisión, y serán elaborados y actualizados

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia de 20 de julio de 2006 (JUR\2007\40052), analizando el cumplimiento de este requisito, ha considerado que constituye un “marco legal adecuado” la auditoría

con la participación de las comunidades autónomas. Podrán incluir además actuaciones para fomentar la investigación, el desarrollo y la innovación, así como el intercambio de información, la cooperación institucional y la cooperación internacional.

- Administración autonómica: las comunidades autónomas, en los plazos reglamentariamente establecidos, adoptarán como mínimo los siguientes planes y programas para la mejora de la calidad del aire y el cumplimiento de los objetivos de calidad del aire en su ámbito territorial, así como para minimizar o evitar los impactos negativos de la contaminación atmosférica:

- (i) De mejora de la calidad del aire para alcanzar los objetivos de calidad del aire en los plazos fijados, en las zonas en las que los niveles de uno o más contaminantes regulados superen dichos objetivos. En estos planes se identificarán las fuentes de emisión responsables de los objetivos de calidad, se fijarán objetivos cuantificados de reducción de niveles de contaminación para cumplir la legislación vigente, se indicarán las medidas o proyectos de mejora, calendario de aplicación, estimación de la mejora de la calidad del aire que se espera conseguir y del plazo previsto para alcanzar los objetivos de calidad.

Los planes también preverán procedimientos para el seguimiento de su cumplimiento y para su revisión. La revisión de estos planes deberá producirse cuando la situación de la calidad del aire así lo aconseje o cuando exista constancia de que con las medidas aplicadas no se alcanzarán los objetivos de calidad en los plazos estipulados.

En estos planes se integrarán planes de movilidad urbana, que, en su caso, podrán incorporar los planes de transporte de empresa que se acuerden mediante negociación colectiva, con vistas al fomento de modos de transporte menos contaminantes.

- (ii) De acción a corto plazo en los que se determinen medidas inmediatas y a corto plazo para las zonas y supuestos en que exista riesgo de superación de los objetivos de calidad del aire y los umbrales de alerta. En estos planes se identificará la Administración que en cada caso sea responsable para la ejecución de las medidas. Además, en estos planes se podrán prever medidas de control o suspensión de aquellas actividades que sean significativas en la situación de riesgo, incluido el tráfico.

Para la elaboración de sus planes y programas, las comunidades autónomas deberán tener en cuenta los planes y programas a los que se refiere el apartado 1. Asimismo, aplicarán los principios de cooperación y colaboración respecto de las previsiones que se establezcan para los supuestos en que la contaminación atmosférica afecte a un ámbito territorial superior al de una comunidad autónoma, o su ámbito incluya actividades, infraestructuras o zonas de competencia de otras Administraciones públicas.

- Administración local: las entidades locales podrán elaborar, en el ámbito de sus competencias, sus propios planes y programas. Para la elaboración de estos planes y programas se deberá tener en cuenta los planes de protección de la atmósfera de las respectivas comunidades autónomas. Asimismo, las entidades locales, con el objeto de alcanzar los objetivos de esta Ley, podrán adoptar medidas de restricción total o parcial del tráfico, incluyendo restricciones a los vehículos más contaminantes, a ciertas matrículas, a ciertas horas o a ciertas zonas, entre otras. Los municipios con población superior a 100.000 habitantes y las aglomeraciones, en los plazos reglamentariamente establecidos, adoptarán planes y programas para el cumplimiento y mejora de los objetivos de calidad del aire, en el marco de la legislación sobre seguridad vial y de la planificación autonómica.

practicada conforme al Programa de Auditorías que la Consejería de Medio Ambiente elaboró en el marco del Reglamento comunitario 1863/93 y que recomendó la instalación de pantallas antirruidos destinada a evitar el impacto acústico y visual de la actividades desarrollada en una planta¹⁵⁰⁶.

Finalmente, la anteriormente citada consulta de 2 de julio de 2002 (1014-02) concluye que “la normativa municipal en materia de protección medioambiental dictada por un Ayuntamiento en ejercicio de sus competencias responde al concepto de «programas» a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LIS, siendo necesario a efectos de la aplicación por el sujeto pasivo de la deducción en él regulada que el Ayuntamiento emisor de la misma, como Administración competente, emita la correspondiente certificación”.

b) Convenios y acuerdos:

Los acuerdos ambientales, siguiendo a Sanz Pérez, constituyen un paso adelante en las relaciones entre la Administración y el sector económico privado, en cuanto significan para la Administración sustituir la parcialmente ineficaz actividad imperativa y unilateral y ofrecer a los agentes económicos diferentes vías para encaminarse, sin “grandes sobresaltos”, hacia una producción ambientalmente admisible¹⁵⁰⁷. De esta forma, se contemplan como técnicas de protección ambiental alternativas a la actuación unilateral de la Administración, más eficaces por razones tanto jurídicas (insuficiencia de las técnicas unilaterales clásicas, principios de participación y de responsabilidad) como económicas (nuevas posibilidades de la negociación como solución a los problemas de información y control,

¹⁵⁰⁶ Si bien la Sentencia rechaza la convalidación de la inversión al referirse la auditoría a otra entidad distinta, aunque del mismo grupo, por lo que “las recomendaciones ambientales se refieren a industrias ubicadas en espacios físicos independientes y con diferentes emisiones sonoras, según consta igualmente en la auditoría”.

¹⁵⁰⁷ Sanz Pérez, David, “Algunas notas sobre los acuerdos ambientales en el marco evolutivo del Derecho ambiental”, *Gestión Ambiental*, nº 12, diciembre de 1999, págs. 2 y 3.

la necesidad de flexibilidad y adaptabilidad)¹⁵⁰⁸, que se basan en las clásicas técnicas de fomento¹⁵⁰⁹ y que, en las relaciones ambientales entre la Administración y los sectores industriales, se manifiestan como un instrumento más eficaz y rentables que la actuación unilateral mediante imposiciones legales de la Administración¹⁵¹⁰. Así, el acuerdo voluntario puede definirse como “el acuerdo suscrito entre la Administración ambiental competente y un particular, empresa o los representantes de un sector industrial determinado, según el cual ambas partes se vinculan voluntariamente para el cumplimiento de unos objetivos determinados de mejora ambiental”¹⁵¹¹.

Son tres las características a las que, siguiendo a Betancor Rodríguez, responden los acuerdos ambientales: (i) la existencia de un convenio, (ii) suscrito entre los representantes de los sectores económicos y las Administraciones públicas, (iii) al que se reconocen ciertos efectos jurídicos, vinculando a las partes para realizar una actividad dirigida a alcanzar un objetivo ambiental¹⁵¹². En definitiva, estas figuras, que en el

¹⁵⁰⁸ Alenza García, José Francisco y Galilea Salvatierra, Pedro, “Los Convenios Ambientales en la legislación española: un análisis económico y jurídico (I)”, Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, nº 48, diciembre de 2002, y “Los Convenios Ambientales en la legislación española: un análisis económico y jurídico (II)”, Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, nº 49, diciembre de 2003, publicados conjuntamente en versión electrónica, pág. 1.

¹⁵⁰⁹ “La utilización de la vía del convenio y del acuerdo entre la Administración y administrados, que se explica perfectamente en cuanto que a pesar de la aparatosidad con que se presentan las potestades de la Administración, y no obstante su abstracta contundencia, en la práctica, sobre todo, cuando, como es lo común, se trata de rectificar situaciones ya establecidas, resulta muy difícil imponer unilateral y rígidamente los esquemas ambientales decididos por la Administración. Para su implantación se recurre a las clásicas técnicas de fomento plasmadas en acuerdos más o menos formales entre las empresas o los particulares por una parte y la Administración por otra, generándose a la par una responsabilización más generalizada, que es la mejor garantía para la eficacia de la política ambiental pretendida”, Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, *op. cit.*, pág. 112; Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 90.

¹⁵¹⁰ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 20 de septiembre de 2000, COM (2000) 576 final, *Conjugar nuestras necesidades y nuestras responsabilidades: integración de las cuestiones medioambientales en la política económica*, pág. 26.

¹⁵¹¹ Lozano Cutanda, Blanca, *Derecho ambiental administrativo*, *op. cit.*, pág. 256.

¹⁵¹² Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 1199.

ámbito anglosajón reciben distintas denominaciones («self-regulation», «voluntary initiatives», «voluntary codes», «environmental charters», «voluntary accords», «voluntary agreements», «co-regulation», «covenants», «negotiated environmental agreements»), “se caracterizan por ser acuerdos entre empresas y/o sectores económicos y las administraciones públicas con el fin de conseguir compromisos por parte de las empresas para reducir de forma voluntaria su impacto ambiental o para facilitar el cumplimiento progresivo de la legislación ambiental vigente”¹⁵¹³.

En este contexto, la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente se presenta como “un caso típico de combinación de los convenios con instrumentos fiscales”¹⁵¹⁴, habiendo destacado Herrera Molina y Serrano Antón que estos acuerdos permiten aplicar la normativa ambiental sin necesidad de recurrir a las sanciones o fomentar la protección del medio ambiente más allá de los términos exigidos por la ley, reflejo de la conveniencia de combinar intereses públicos y privados¹⁵¹⁵.

La normativa fiscal no contiene una definición de acuerdo o convenio ambiental, si bien podemos encontrar algunas referencias en la normativa autonómica. Así, podemos señalar las siguientes definiciones:

- Ley 3/1998, de 27 de febrero, de intervención integral de la Administración ambiental de Cataluña: “El acuerdo voluntario es el acuerdo suscrito entre la Administración ambiental y competente y una empresa o los representantes de un sector industrial determinado según el cual ambas partes se vinculan voluntariamente para el

¹⁵¹³ Alenza García, José Francisco y Galilea Salvatierra, Pedro, “Los Convenios Ambientales en la legislación española: ...”, *op. cit.*, pág. 10.

¹⁵¹⁴ Alenza García, José Francisco y Galilea Salvatierra, Pedro, “Los Convenios Ambientales en la legislación española: ...”, *op. cit.*, pág. 18.

¹⁵¹⁵ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversiones en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 13.

cumplimiento de unos objetivos cuantificados de calidad ambiental” (artículo 4.1).

- Ley 1/1995, de 10 de febrero, de protección ambiental de Galicia: define el “pacto ambiental” como la “actuación encaminada a obtener acuerdos, tanto en el establecimiento de medidas preventivas y correctoras como, sobre todo, en situaciones con planteamientos ambientales conflictivos que afecten a sectores sociales y económicos, en las que, mediante una estrategia adecuada, se consiga la compatibilización de las medidas correctoras con la viabilidad de las empresas a través de innovaciones tecnológicas en los procesos de fabricación y en los sistemas de eliminación de agentes contaminantes, teniendo presente que la Administración no podrá aceptar la pervivencia de situaciones que produzcan agresiones o deterioro grave del medio ambiente” (artículo 2.j).

En el ámbito comunitario también se ha abogado por los acuerdos voluntarios como instrumento más eficaz en la política de medio ambiente que las medidas legislativas de carácter unilateral utilizadas por la Administración. Por ello, el Quinto Programa de Medio Ambiente¹⁵¹⁶ sugiere “una intensificación del diálogo con la industria y el fomento, cuando las circunstancias resulten favorables, de acuerdos voluntarios y otras formas de autorregulación”¹⁵¹⁷. Al objeto de facilitar el uso de acuerdos sobre medio ambiente, la Comisión emitió una Comunicación relativa a los acuerdos sobre medio ambiente¹⁵¹⁸, la cual los define como “el

¹⁵¹⁶ Punto de partida de la preocupación por los acuerdos medioambientales, como pone de manifiesto Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental, op. cit.*, pág. 1197.

¹⁵¹⁷ Resolución del Consejo de 1 de febrero de 1993 sobre un Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible, DO nº C 138, de 17 de mayo de 1993, pág. 1.

¹⁵¹⁸ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a los acuerdos sobre medio ambiente de 27 de noviembre de 1996, COM(96) 561 final.

acuerdo celebrado entre la industria y la administración pública con el fin de lograr objetivos de medio ambiente”, pudiendo ser vinculantes desde un punto vista jurídico, con obligaciones para las partes en el acuerdo y, asimismo, revestir la forma de compromisos unilaterales de la industria reconocidos por la administración pública¹⁵¹⁹. Para la Comisión, este instrumento presenta, principalmente, tres ventajas: promueve una actitud positiva o proactiva por parte de la industria, la relación coste-beneficio es más favorable, dado que las soluciones se adaptan mejor a las circunstancias en que van a ser aplicadas, y facilita la consecución de los objetivos de forma más rápida¹⁵²⁰.

A la vista de dicha Comunicación, la Comisión, con fecha 9 de diciembre de 1996, formuló una Recomendación relativa a los acuerdos sobre medio ambiente por los que se aplican Directivas comunitarias¹⁵²¹ en la cual se indica que los acuerdos deberán reunir los siguientes requisitos¹⁵²²:

- Revestir la forma de un contrato cuya aplicación se realizará con arreglo al Derecho civil o al Derecho público.
- Establecer objetivos cuantificados e indicar los objetivos intermedios y sus correspondientes plazos.

¹⁵¹⁹ En relación con los acuerdos voluntarios de ámbito comunitario, puede verse la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre Acuerdos medioambientales a nivel comunitario en el marco del Plan de acción “Simplificar y mejorar el marco regulador”, COM(2002) 412 final, de 17 de julio de 2002.

¹⁵²⁰ Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*, *op. cit.*, pág. 1198.

¹⁵²¹ Recomendación de la Comisión de 9 de diciembre de 1996 relativa a los acuerdos sobre medio ambiente por los que se aplican Directivas comunitarias, DO nº L 333, de 21 de diciembre de 1996, pág. 59, recibida por la Resolución del Consejo de 7 de octubre de 1997 sobre los acuerdos en materia de medio ambiente, DO nº C 321, de 22 de octubre de 1997, pág. 6.

¹⁵²² Adicionalmente, se establece que, cuando proceda, los acuerdos deberán: establecer disposiciones efectivas para la recogida, la evaluación y la comprobación de los resultados que se obtengan; obligar a las empresas participantes a poner la información sobre la aplicación del acuerdo a disposición de cualquier tercero; establecer sanciones disuasorias, como multas, penalizaciones o retiradas de permisos, en caso de incumplimiento. Por otra parte, como parte en el acuerdo, la administración pública deberá

- Publicarse en el Diario Oficial nacional o recogerse en un documento oficial de igual facilidad de acceso al público.
- Establecer un seguimiento de los requisitos que se obtengan, la presentación periódica de informes a las autoridades competentes y la información adecuada al público.
- Estar abiertos a todos aquellos que deseen cumplir las condiciones de los acuerdos.

Betancor Rodríguez define los acuerdos previstos en la Recomendación como acuerdos-normativos, en el sentido de que son un instrumentos de ejecución de una Directiva, frente a los acuerdos contemplados en la Ley 3/1998, de 27 de febrero, de intervención integral de la Administración ambiental de Cataluña, anteriormente mencionada, en la cual los acuerdos tienen por objeto jurídico-vinculante un objetivo de calidad ambiental¹⁵²³.

La normativa ambiental española contiene diversas referencias a los acuerdos voluntarios. Así, la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados contempla en su Anexo IV, como medidas para la prevención de residuos, el recurso a los acuerdos voluntarios¹⁵²⁴.

Asimismo, la Ley 37/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y de protección de la atmósfera prevé tanto instrumentos de planificación como

garantizar que el acuerdo sea compatible con el Tratado y, en particular, con sus normas sobre mercado interior y competencia.

¹⁵²³ Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*, op. cit., pág. 1200.

¹⁵²⁴ De forma similar, en la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, vigente hasta el 30 de julio de 2011, podemos señalar los siguientes ejemplos:

- La celebración de acuerdos voluntarios aprobados o autorizados por las Administraciones Públicas y la celebración de convenios de colaboración con éstas para la organización de sistemas propios de gestión de residuos (artículo 8).
- Acuerdos voluntarios autorizados y convenios de colaboración para la limpieza y recuperación de suelos contaminados, permitiéndose incentivos económicos que puedan servir de ayuda para financiar los costes de limpieza y recuperación de suelos contaminados (artículo 28).

de fomento de protección de la atmósfera. Por lo que se refiere a los instrumentos de fomento de la protección de la atmósfera¹⁵²⁵, en su artículo 20 prevé la firma de acuerdos voluntarios por las comunidades autónomas con los agentes económicos y particulares, los cuales se publicarán en los respectivos diarios oficiales y los resultados obtenidos serán objeto de publicidad y de seguimiento periódico por las comunidades autónomas¹⁵²⁶. Los acuerdos tendrán fuerza ejecutiva cuando su objetivo sea la reducción de la carga contaminante emitida en las condiciones más estrictas a las previstas en la legislación que sea de aplicación y, en particular,

¹⁵²⁵ Adicionalmente, la Ley contempla como instrumentos de fomento de protección de la atmósfera los sistemas de gestión y auditorías ambientales (artículo 21), el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación para prevenir y reducir la contaminación atmosférica y sus efectos en las personas, el medio ambiente y demás bienes de cualquier naturaleza (artículo 22), la promoción de la aplicación de medidas de prevención y reducción de la contaminación atmosférica en el ámbito de la contratación pública (artículo 23), la formación y sensibilización público (artículo 24) y la utilización de la fiscalidad ecológica y de otros instrumentos de política económica ambiental para contribuir a los objetivos de esta Ley (artículo 25).

¹⁵²⁶ En el ámbito autonómico puede ponerse como ejemplo la Resolución MAH/2099/2010, de 3 de junio, de Departament Medi Ambient i Habitatge por la que se aprueba el Programa de acuerdos voluntarios para la reducción de las emisiones de GEI (DO. Generalitat de Catalunya 28 junio 2010). La finalidad de este Programa es promover que las organizaciones adheridas lleven a cabo políticas activas de diagnóstico y reducción de sus emisiones, de acuerdo con metodologías contrastadas y sometidas a control y/o verificación, para alcanzar los objetivos siguientes:

- a) Contribuir a la reducción de las emisiones de GEI de Cataluña.
- b) Incentivar y promover la realización por parte de las organizaciones de actuaciones en relación con la lucha contra el cambio climático, especialmente en materia de reducción de sus emisiones de GEI.
- c) Difundir las propuestas de acción y los resultados alcanzados por las organizaciones a fin de que la experiencia alcanzada pueda ser útil para otras organizaciones.
- d) Sensibilizar al conjunto de la sociedad sobre la viabilidad y los beneficios de llevar a cabo estrategias de reducción de las emisiones de GEI.

El Programa está abierto a la participación de cualquier organización que se proponga mejorar su comportamiento en materia de emisiones de GEI y cumpla los requisitos siguientes:

- a) Que sea una compañía, sociedad, firma, empresa, autoridad o institución, o parte o combinación de éstas, tenga o no personalidad jurídica, sea pública o privada, que tenga sus propias funciones y administración con instalaciones y/o operaciones generadoras de emisiones de GEI en Cataluña.
- b) Que realicen el inventario de las emisiones de GEI (es decir, una estimación cuantitativa de las emisiones asociadas a la organización).
- c) Que planteen medidas cuantificables, verificables y significativas de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, que tengan un efecto sobre el inventario de las emisiones de la organización.

indistintamente, el cumplimiento de unos valores límite de emisión más estrictos que los establecidos por la legislación o el cumplimiento de los valores límite de emisión en un plazo inferior al que, en su caso, establezca la normativa.

6.3 La convalidación de la inversión por la Administración ambiental

6.3.1 La certificación de convalidación de la inversión medioambiental

Como ya ha sido adelantado en apartados anteriores, la deducción se encuentra condicionada a la expedición por parte de la Administración ambiental competente de una certificación de convalidación de la inversión medioambiental¹⁵²⁷, “instrumento de fundamental importancia para garantizar ante la Administración Tributaria el buen uso de la deducción”¹⁵²⁸. Nos encontramos así ante un modelo de cooperación entre la Administración ambiental y la Administración tributaria, que resulta coherente con las competencias materiales que corresponde a cada una de estas administraciones y donde la Administración ambiental presta un servicio de auxilio para que la Administración tributaria pueda determinar la correcta aplicación del beneficio fiscal¹⁵²⁹, el cual sin embargo no existía con la misma intensidad para las otras

¹⁵²⁷ La utilización de la certificación por parte de órganos administrativos técnicos ha sido posteriormente incluida en la regulación de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. Efectivamente, por medio de la Ley 7/2003, se establece la posibilidad de que, para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los sujetos pasivos aporten informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito al mismo, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos para calificar las actividades como investigación y desarrollo e innovación tecnológica. El Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. La principal característica de esta regulación es que establece expresamente su carácter vinculante para la Administración tributaria.

¹⁵²⁸ Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1302.

¹⁵²⁹ Así se manifiestan, en relación con el Impuesto andaluz sobre emisiones a la atmósfera, Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Intentos de codificación del Derecho tributario ambiental...”, *op. cit.*, pág. 14.

dos deducciones medioambientales hasta su derogación¹⁵³⁰. Tal cooperación es necesaria puesto que la deducción depende, como hemos visto, de una diversidad de parámetros ambientales para cuya verificación la Administración tributaria no se encuentra capacitada sin la colaboración de la Administración ambiental¹⁵³¹, la cual juega un trascendente papel para constatar si las inversiones ambientales cumplen los referidos parámetros, como ha puesto de manifiesto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de febrero de 2010 (JUR 2010\157865)¹⁵³².

¹⁵³⁰ En efecto, como ha confirmado la Dirección General de Tributos, la certificación de convalidación únicamente es exigible para las inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente, pero no para la adquisición de vehículos con reducidas emisiones contaminantes o la inversión en energías renovables:

- Así, la consulta de la Dirección General de Tributos 1495-02, de 4 de octubre de 2002, concluye que “en el caso de vehículos industriales o comerciales no se exige por la norma fiscal la expedición de certificados que acrediten el mantenimiento de los niveles de protección medioambiental, estando este requisito referido exclusivamente al supuesto de instalaciones”. De forma aún más clara, la Dirección General de Tributos (consultas DGT 0872-01, de 8 de mayo de 2001, y DGT 2538-03, de 30 de diciembre de 2003) ha considerado que para la acreditación del cumplimiento de los requisitos podrá utilizarse “cualquier medio de prueba admitido en Derecho, sin perjuicio de que la apreciación de la misma será valorada por la Administración Tributaria cuando proceda la comprobación de la aplicación de esta deducción”. Dicha contestación se emitió acerca de la validez de la entrega de un único certificado expedido por el fabricante o distribuidor a cada punto de venta en el que consten los vehículos de la marca que cumplen las exigencias citadas, para que puedan ser reproducidas por dichos puntos y distribuidos a los adquirentes.
- Respecto a las inversiones en energías renovables, la consulta V0848-11, de 1 de abril de 2011, en relación con la construcción de una planta solar, señala que aunque los títulos de los artículos 33 y 38 del RIS hacen referencia a las instalaciones destinadas a la protección del medioambiente, “de la redacción del artículo 38 del RIS se desprende claramente que los requisitos que contiene se exigen para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere la letra a) del artículo 33 del RIS, que son los contemplados en el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS, y no para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere la letra b) de dicho artículo 33 del RIS, que son los contemplados en el apartado 3 del artículo 39 del TRLIS”. Asimismo, en la consulta DGT 0127-04, de 3 de febrero de 2004, se manifiesta que la prueba de la realización de la inversión de acuerdo con los medios generales de prueba que contempla la Ley General Tributaria, pudiendo servir a estos efectos las facturas del instalador, el contrato suscrito con la empresa a la que vende la energía eléctrica producida y el certificado de inscripción en el Registro de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica en Régimen Especial de la Comunidad Valenciana.

¹⁵³¹ En este sentido, Rodríguez Márquez, Jesús, “La gestión de los impuestos ecológicos andaluces”, Noticias de la Unión Europea, nº 261, octubre de 2006, pág. 62, en relación con los tributos ecológicos andaluces.

¹⁵³² Pallarés Serrano, Anna, “Jurisprudencia Ambiental en Cataluña”, Revista Catalana de Dret Ambiental, Vol. I – Núm. 1, 2010, pág. 4.

La primera cuestión a destacar es que, tal y como ha sido expuesto con anterioridad, la determinación de la administración competente en materia medioambiental puede convertirse en una ardua tarea dada la concurrencia de diversos títulos competenciales distribuidos entre el Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales.

Como consecuencia, las dificultades en la determinación de la administración competente para la celebración o aprobación de planes, programas, convenios o acuerdos pueden tener asimismo incidencia para establecer la administración competente para emitir la certificación de convalidación.

En efecto, el artículo 38 del RIS establece que el cumplimiento del requisito de que la inversión se lleve a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental se probará “mediante la certificación de convalidación de la inversión expedida por la referida Administración”¹⁵³³.

¹⁵³³ Por tanto, la certificación de convalidación no es exigible para la aplicación de las otras dos deducciones medioambientales (adquisición de vehículos poco contaminantes e inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables), si bien, para Sanz Clavijo, en relación con la última deducción, considera que “el propio fundamento en el que se sustenta este beneficio tributario y la exigencia de este certificado a efectos de disfrutar de la bonificación por tal concepto en distintos impuestos locales son indicios que hacen pensar lo contrario y, aun siendo un requisito no exigido ni por el TRLIS ni por el RIS, llevan a que se considere conveniente la obtención del mismo, del certificado de idoneidad, al objeto de practicar la deducción sin fundados temores de una posterior regularización por parte de la Administración Tributaria”, Sanz Clavijo, Alfonso, “Energías renovables y política fiscal”, *op. cit.*, págs. 79-80. Sin embargo, en nuestra opinión, tal previsión es probablemente excesivamente prudente, puesto que el sujeto pasivo dispondrá de otros medios para probar la realización de la inversión. Así, la propia DGT, en su consulta de 3 de febrero de 2004 (0127-04), concluye que dicha prueba podrá realizarse de acuerdo con los medios generales de prueba que contempla la Ley General Tributaria, entre los que pueden encontrarse las facturas del instalador, el contrato suscrito con la empresa a la que vende la energía eléctrica producida y el certificado de inscripción en el Registro de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica en Régimen Especial de la Comunidad Valenciana. Asimismo, a juicio de Gutiérrez Lousa, la falta de exigencia de estos requisitos se debe a que “se es consciente de que en dichos aprovechamiento se generará contaminación derivada de los procesos de combustión. Pudiera incluso pensarse que es un contrasentido incentivar estas instalaciones y equipos que provocan a su vez una contaminación. Sin embargo, aunque estos procesos contaminan, esta contaminación es «más limpia» que si se hubiese producido el mismo calor o la misma electricidad a partir de los combustibles fósiles clásicos dado que vierten, a la atmósfera y a las aguas, contaminantes más perjudiciales para el medio ambiente”, Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota...”, *op. cit.*, págs. 800-801.

Como ha señalado el Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en su sentencia de 25 de noviembre de 2002 (JUR 2002\19882), una interpretación literal del precepto debería conducir a concluir que “la Administración que debe expedir el certificado de convalidación es la misma Administración con la que se celebró o la que se aprobó el convenio en ejecución del cual se realizó la inversión”. Ahora bien, el Tribunal continúa señalando que si en dicho convenio válidamente celebrado se contempla alguna medida medioambiental cuya competencia formal corresponda a otro nivel de Administración, no es exigible que el sujeto pasivo celebre un nuevo convenio que redunde en el mismo tipo de medidas correctoras, “sin perjuicio de que en atención a sus competencias en materia medio-ambiental esa Administración fiscalice el cumplimiento de los requisitos exigidos para obtener el certificado de convalidación”. Por lo tanto, el Tribunal concluye que “aquel contrato era el adecuado para la previsión de esas medidas y la Administración demanda en razón a la materia y al territorio es competente para expedir el certificado de convalidación”.

En consecuencia, con carácter general podemos afirmar que la Administración que debe expedir el certificado de convalidación coincidirá con la misma Administración con la que se celebró o la que se aprobó el convenio en ejecución del cual se realice la inversión. No obstante, en el supuesto de que la competencia específica en alguna de las medidas medioambientales adoptadas corresponda a otro nivel de la Administración, podría exigirse una certificación a esta segunda Administración que convalide la medida objeto de su competencia (sin que en este caso sea preciso un nuevo acuerdo con esta segunda Administración).

Antes de entrar a analizar los requisitos que debe reunir la certificación de convalidación, es preciso recordar, como hemos indicado con anterioridad, que, en relación con las inversiones en instalaciones que deben incorporarse al buque de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio Internacional para la prevenir la contaminación de los buques, la Dirección General de Tributos, en consultas de

5 de noviembre de 1999 (DGT 2094-99 y 2096-99) y 29 de julio de 1997 (DGT V0001-97), ha señalado que el documento que permite entender que la inversión se produce el amparo del citado Convenio es el “Certificado Internacional de Prevención de la Contaminación por Hidrocarburos”, el cual debe ser expedido, al amparo del citado Convenio, por las autoridades de los Estados signatarios (Dirección General de Marina Mercante).

Aclarada esta cuestión, la certificación de convalidación de la inversión destinada a la protección del medio ambiente deberá indicar que concurren las siguientes circunstancias (art. 38.2 RIS):

- a) Que las inversiones se han realizado en ejecución de los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente, señalando la normativa a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior y expresando la idoneidad de las inversiones con la función protectora del medio ambiente que las mismas persigan.
- b) Que las inversiones realizadas permiten alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos establecidos.

La exigencia de que “*concurran*” las circunstancias que se acaban de señalar impide la expedición de la certificación de convalidación si no se da alguna de ellas.

Ahora bien, la Dirección General de Tributos (DGT 2004-02, de 23 de diciembre de 2002), ha entendido que no es suficiente que la certificación informe acerca de dichos extremos, sino que deberá hacer referencia a todos los requisitos para practicar la deducción contenidos en el apartado 1 del artículo 38, anteriormente analizados, esto es:

- a) Que las inversiones tengan por objeto específico alguna de las finalidades de protección medioambiental previstas legalmente¹⁵³⁴ (con las matizaciones

¹⁵³⁴ La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de septiembre de 2007, en contra del criterio de la Inspección y siguiendo el criterio de la citada consulta de la DGT, considera que la referencia obligada a la función protectora del medio ambiente está íntimamente relacionada con el requisito de tener por objeto alguna de las finalidades exigidas para las instalaciones, por lo que aquel requisito puede ser convalidado por la certificación, máxime si se tiene en cuenta que la expedición del certificado se lleva a cabo tras un reglado procedimiento en el que el destino a la protección del medio ambiente es comprobado por los técnicos correspondientes.

En el mismo sentido, y en relación con la facultad de la Administración ambiental competente para denegar la emisión del certificado en el caso de que considere que los residuos no son industriales, sino comerciales, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de febrero de 2010 (JUR 2010\157865) ha señalado lo siguiente

“Sin embargo, debe entenderse que el referido requisito de la letra b) no puede ser entendido sin relación con los demás de los preceptos reglamentarios que han quedado transcritos. El requisito de dicha letra b) es adicional o complementario del requisito de la letra a) del mismo precepto, de forma que da por supuesto que éste último concurre. Dicho de otra forma: no tiene sentido que se expida una certificación de convalidación que atienda de forma exclusiva, como se pretende, a la ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental, con abstracción del requisito principal de que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia del medio ambiente sobre emisiones a la atmósfera, vertidos a las aguas, así como producción, recuperación y tratamiento de residuos industriales o para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa.

Siendo esto así, la Administración medioambiental está llamada, por la propia norma tributaria, a determinar si, de acuerdo con su propia normativa, la inversión se realiza en relación con alguno de los supuestos previstos en la norma tributaria, entre ellos, el relativo a «tratamiento de residuos industriales», a que se refieren igualmente tanto el artículo 39.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto en cuestión como la finalidad 3.ª del art. 33.a) del mismo Reglamento.

Por ello, cuando se deniega por la Administración medioambiental la emisión de la certificación de convalidación como consecuencia de que, de acuerdo con su normativa medioambiental vigente, las inversiones en cuestión no se refieren al tratamiento de residuos industriales sino al tratamiento de otros residuos que no tienen tal consideración según esa normativa, dicha Administración medioambiental no está ejerciendo competencias de naturaleza tributaria, sino estrictamente medioambientales, y lo hace por una específica atribución de la norma tributaria en tal sentido. Es la propia norma tributaria la que atribuye a la Administración medioambiental, y no a la Administración tributaria, la calificación de que se trata de tratamiento de residuos industriales o no.

En suma, a juicio de la Sala, no resulta ajustada a derecho la pretensión de la demanda de que la Administración medioambiental hubiera de ceñirse a certificar que una determinada inversión medioambiental se ha llevado a cabo en ejecución de sus planes o programas, sin considerar si tal inversión se ha realizado, además y sobre todo, para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia de medio ambiente sobre alguna de las materias a que se refiere el requisito principal de la deducción. La certificación de convalidación es un requisito adicional o instrumental del requisito principal o primordial y no puede ser emitida sin tomar en consideración éste. La pretensión de la demanda conduciría, o bien a obviar el requisito principal en todos los casos de inversión medioambiental distintos de los normativamente previstos (aquí, haciendo desaparecer el requisito legal de que se trata de tratamiento de residuos precisamente industriales y no de otra clase), o bien a que la certificación explícitamente denominada de convalidación fuera un requisito inútil por no convalidar que la inversión se lleva a cabo precisamente para cumplir la normativa medioambiental sobre una de las materias establecidas en la

realizadas anteriormente al no regularse este requisito desde el 1 de enero de 2002).

- b) Que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia del medio ambiente o para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa (recordemos que para las inversiones realizadas en los ejercicios iniciados a partir de 27 de abril de 2003, únicamente las inversiones que mejoren las exigencias establecidas en la normativa ambiental)¹⁵³⁵. La consulta de la Dirección General de Tributos 0937-00, de 26 de abril de 2000, concreta que, para el cumplimiento de este requisito, será necesario que el certificado mencione la normativa en base a la cual se realiza la inversión.
- c) Que la inversión se lleve a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental.

El requisito regulado en la letra b) del artículo 38.2 del RIS, referente a que las inversiones permitan alcanzar los niveles de protección previstos, se ha calificado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña como “de carácter eventual y finalístico” (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

normativa tributaria y no referirse a materias diferentes (aquí, que se trata de tratamiento de residuos industriales y no de otra clase)”.

¹⁵³⁵ En relación con este requisito, conviene señalar que el Reglamento incurre en un error de concordancia al hacer referencia a que la certificación de convalidación deberá indicar que las inversiones se han realizado en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos “señalando la normativa a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior”. En efecto, desde el 1 de enero de 2002, fecha en la que entró en vigor la modificación de la redacción del Reglamento realizada por el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, se eliminó el apartado 1 del entonces artículo 45 del Real Decreto 537/1997 y actual artículo 38 la letra a) que hacía referencia a que las inversiones tuvieran por objeto específico una finalidad ambiental, de forma que el entonces apartado b) (“Que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia del medio ambiente [...]”) pasó a ser la letra a) del precepto con la nueva redacción. Sin embargo, hasta la fecha no se ha procedido a corregir este error de concordancia.

de 22 de mayo de 2003, JUR 2004\40298 y 40299)¹⁵³⁶. De acuerdo con lo manifestado por dicho Tribunal, dicha condición se ha de considerar “a partir precisamente del otorgamiento de una deducción cuyo otorgamiento no corresponde a la Administración aquí demandada, y nunca con carácter previo a ella y por esta misma Administración, en cuyo único sentido cabe entender tanto el contenido de su artículo 5 como el del 3.1.b) que cuando se refiere a que las inversiones realizadas permitan alcanzar los niveles de protección previstos, se refiere a una mera posibilidad de futuro, que no puede descartarse con carácter previo ni tan siquiera por la realización, antes del otorgamiento de la deducción misma, de una o varias inspecciones con resultado negativo”.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, resolviendo el recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra dicha Sentencia, ha señalado que la Administración ambiental competente ha de certificar la inversión si se ajusta el citado precepto y la instalación parece responder a los objetivos perseguidos, pero advierte que el requisito discutido (que la inversión realizada permite alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos) no es una eventualidad, sino el objetivo mismo a que obedece la deducción, por lo que si la inversión ha entrado en funcionamiento y en el procedimiento de emisión del certificado la Administración ambiental ha comprobado que la inversión realizada no permite alcanzar los niveles de protección previstos, la emisión de la certificación será improcedente. De esta forma, en la Sentencia de 25 de enero de 2005 (RJ\2005\1623)¹⁵³⁷ se fija la siguiente doctrina legal:

¹⁵³⁶ En las que se analizaba la procedencia de emitir el certificado de convalidación de una planta de depuración de aguas residuales, construida en ejecución de un programa de descontaminación gradual presentado por el contribuyente y aprobado por la Generalidad de Cataluña, en relación con la cual se había comprobado que la instalación no funcionaba adecuadamente, toda vez que los análisis efectuados revelaban que el PH de las aguas era inferior al reglamentariamente exigido.

¹⁵³⁷ Tras la Sentencia del Tribunal Supremo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en la Sentencia de 14 de diciembre de 2006 (JUR 2007\193943) ha aplicado la doctrina legal sentada por aquella.

“Que cuando la Administración competente en materia medioambiental le conste por comprobaciones efectuadas, una vez las inversiones realizadas hayan entrado en funcionamiento, que no se alcanza los niveles de protección previstos, no debe emitir el certificado a que se refiere el artículo 3 del Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre”.

Por lo tanto, en el caso de que la entidad entienda que en las inversiones realizadas concurren las condiciones de mejora de la normativa vigente en materia de medio ambiente, así como que las mismas se llevan a cabo en ejecución de algún plan, programa, convenio o acuerdo aprobado con la Administración competente en materia medioambiental, deberá solicitar de la referida Administración, certificación por la que se convalide que la inversión se destina a la protección del medio ambiente, dado que la referida certificación es un requisito necesario para poder aplicar esta deducción por inversiones (DGT V0006-98, de 17 de febrero de 1998). La certificación constituye, pues, un “instrumento de fundamental importancia para garantizar ante la Administración Tributaria el buen uso de la deducción, sin perjuicio de que en el ejercicio de la potestad de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales que a los órganos de la Inspección de los Tributos corresponde, hayan de verificarse los restantes requisitos para el disfrute de este incentivo”¹⁵³⁸.

En relación con el contenido de la certificación de convalidación, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 2 de marzo de 2007, ha mantenido un criterio flexible, de forma que, aun cuando no responda exactamente a lo requerido por la normativa, en la medida en que permita deducir el cumplimiento de los requisitos, se entenderá válidamente emitida. Así, en el caso analizado en dicha Resolución, aun cuando la certificación expedida no contuviera literalmente la mención de que las inversiones permiten alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, acuerdos o convenios, el Tribunal resuelve que la remisión de la certificación a los términos

¹⁵³⁸ Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1302.

del RIS permite concluir que la convalidación contempla la concurrencia de las circunstancias requeridas.

Por otra parte, como ya hemos señalado con anterioridad, las autoridades de los Estado signatarios de un convenio internacional en materia de protección medioambiental deberán expedir un certificado acreditativo del cumplimiento de los requisitos de las instalaciones, documento que, expedido al amparo del citado Convenio Internacional, permitirá entender “implícitamente” que la inversión se produce en el marco de algún programa, acuerdo o convenio entre el inversor y Administración competente en materia ambiental (DGT 2094-99 y 2096-99, ambas de 5 de noviembre de 1999).

6.3.2 La solicitud de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental

Como resulta evidente, para que la Administración ambiental competente emita la correspondiente certificación de convalidación será preciso que sea previamente solicitada por el sujeto pasivo¹⁵³⁹. Cada Administración ambiental con competencias en materia de medio ambiente podrá establecer el procedimiento a seguir para la solicitud, tramitación y obtención de la certificación de convalidación. En la Tabla 11 se recoge la normativa aprobada por las Comunidades Autónomas en relación con la certificación de convalidación.

¹⁵³⁹ Sin perjuicio de que Bokobo Moiche haya aclarado que en el caso de agrupaciones de interés económico (AIE) y uniones temporales de empresas (UTE), al tributar en régimen de transparencia fiscal, debe ser la empresa que formando parte de la AIE o de la UTE que realice la inversión medioambiental. Por el contrario, en el caso de grupos fiscales, la sociedad dominante, como representante del grupo, podría solicitar la certificación de la inversión realizada por cualquier entidad integrante del grupo fiscal, Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 108.

Tabla 11: Normativa autonómica reguladora de la certificación de convalidación

Madrid	<p>ORDEN 904/1998, de 2 de abril, del Consejero de Medio Ambiente y Desarrollo Regional, por la que se aprueba el procedimiento para la certificación de convalidación de inversiones destinadas a la protección del Medio Ambiente.</p> <p>Orden 2392/1998, de 9 de julio, del Consejero de Medio Ambiente y Desarrollo Regional, por la que se modifica el Anexo I de la Orden 904/1998, de 2 de abril, del Consejero de Medio Ambiente y Desarrollo Regional, por la que se aprueba el procedimiento para la certificación de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.</p>
La Rioja	<p>Orden 33/2000, de 11 de septiembre, del Consejero de Turismo y Medio Ambiente, por la que se establece el procedimiento para la obtención del certificado de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.</p>
Cataluña	<p>Resolució de 29 de gener de 1998, per la qual s'aprova el model normalitzat de sol·licitud de certificació de convalidació d'inversions destinades a la protecció del medi ambient.</p>
Galicia	<p>Resolución de 4 de febrero de 2002 de la Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental por la que se determina la documentación precisa para obtener la certificación de validación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente a los efectos de aplicar la deducción correspondiente.</p> <p>Anuncio de 1 de junio de 2005, de la Dirección General de Calidad Ambiental, por el que se hace pública la resolución que modifica una anterior de 4 de febrero de 2002, por la que se determina la documentación precisa para obtener la certificación de validación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.</p> <p>Anuncio de 24 de mayo de 2007, de la Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental, por el que se hace pública la Resolución de 24 de mayo de 2007, por la que se determina la documentación precisa para obtener la certificación de validación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente</p>
Andalucía	<p>Orden de 14 de mayo de 1999 de la Consejería de Medio Ambiente por la que se aprueba el Procedimiento para la obtención de certificado de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.</p>
Castilla y León	<p>ORDEN MAM/1642/2003, de 5 de diciembre, por la que se establece la documentación a presentar por las empresas solicitantes del certificado de convalidación de la inversión medioambiental, así como la tramitación del mismo.</p>

Canarias	Orden de 15 de marzo de 2007, por la que se establece el procedimiento para la obtención del certificado de convalidación medioambiental de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente en el Impuesto sobre Sociedades.
----------	--

Ni el TRLIS ni su desarrollo reglamentario regulan con carácter general el momento en que la certificación de convalidación ha de ser solicitada, dando lugar a diversas dudas que, a la fecha, no han sido resueltas de forma definitiva por la Administración ni por los órganos jurisdiccionales. Dichas dudas pueden concretarse en dos cuestiones principales:

- Si la certificación únicamente puede solicitarse una vez que las inversiones hayan entrado en funcionamiento o si dicha solicitud puede realizarse con anterioridad.
- Si la certificación ha de solicitarse con anterioridad a una determinada fecha y, consecuentemente, la posibilidad de convalidar inversiones de ejercicios anteriores.

En relación con la primera cuestión, la normativa vigente no señala de forma expresa si las inversiones han de haberse realizado total o parcialmente o si deben haber entrado en funcionamiento. No obstante, del artículo 38.2.a) del RIS podría inferirse que las inversiones deben haberse realizado (“la certificación de convalidación de la inversión medioambiental deberá indicar [...] que las inversiones se han realizado [...]”), de donde podría concluirse que asimismo las inversiones deberán haber entrado en funcionamiento, puesto que, conforme al artículo 35 del RIS, la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. Sin embargo, no parece que nada impida la obtención de la convalidación aun cuando la inversión no haya entrado en funcionamiento si de sus características es posible comprobar el cumplimiento de los requisitos, pudiendo apoyarse dicha interpretación en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2005 anteriormente citada,

que exigía la comprobación de que las inversiones permitieran alcanzar los niveles de protección previstos en el caso de que las inversiones hubieran entrado en funcionamiento (a sensu contrario, cabría entender que, no habiendo entrado en funcionamiento, es suficiente con la previsión de que las inversiones permitirán alcanzar los referidos niveles de protección).

En relación con la segunda cuestión, la normativa vigente no condiciona la eficacia de la certificación a su solicitud en un determinado momento temporal. A este respecto, la única referencia se encuentra en el apartado 3 del artículo 38 del RIS, el cual prevé la posibilidad de que la Administración competente no haya emitido la certificación correspondiente al tiempo de presentar la declaración del impuesto sobre sociedades por causa no imputable al sujeto pasivo, en cuyo caso éste podrá aplicar con carácter provisional la deducción siempre que haya solicitado la expedición de la referida certificación de convalidación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración (es decir, en el caso de ejercicios naturales, con anterioridad al 1 de julio). No obstante, de dicho precepto no es posible concluir que la certificación deba ser solicitada en todo caso con anterioridad al primer día del plazo de presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades, puesto que el objeto del apartado 3 del artículo 38 no es otro que regular los efectos del retraso de la Administración ambiental competente en la expedición de la certificación de convalidación. Obsérvese que la certificación de convalidación no es más que un medio de prueba de que las inversiones se han realizado y de que cumplen determinados requisitos medioambientales, sin que la Ley ni el Reglamento condicionen su validez o eficacia a su solicitud en un determinado período temporal¹⁵⁴⁰. En consecuencia, cabe entender que la certificación de

¹⁵⁴⁰ Así, habiendo rechazado la Administración la aplicación de la deducción a un fotoexpositor al no estar incluido en la certificación original, sino en una “ampliación” de la certificación que fue solicitada una vez vencido el plazo de presentación de la declaración del ejercicio en que se realizó la inversión (2004) y que además no fue presentado en la reclamación económico-administrativa previa, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 10 de junio de 2013 (JUR\2013\266451) afirma que “dado que la actora ha acreditado en esta fase de jurisdiccional el cumplimiento del requisito (certificación de convalidación que alcanza no sólo a la emulsionadora, sino también al fotoexpositor)

convalidación, si procede, deberá ser expedida con independencia del momento de su solicitud, incluso si se refiere a inversiones que hayan entrado en funcionamiento en ejercicios anteriores; cuestión distinta será la vía que pueda utilizar el sujeto pasivo para hacer valer la deducción generada por dicha convalidación (autoimpugnación de la declaración con solicitud de devolución de ingresos indebidos o acreditación de la deducción en la declaración inmediatamente posterior a la solicitud de la convalidación)¹⁵⁴¹.

En este sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos en sus consulta de 28 de marzo de 2011 (DGT V0801-11), 6 de mayo de 2011 (DGT V1139-11), 11 de febrero de 2013 (DGT V0395-13) y 18 de junio de 2013 (DGT V2041-13), analizando un supuesto en el que la entidad consultante solicita la certificación de convalidación de la inversión medioambiental una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se realizaron algunas de las inversiones, concluyendo lo siguiente:

- La entidad consultante no podrá aplicar la deducción por inversiones medioambientales por tales inversiones en el período impositivo en el que se realizaron las inversiones, al no cumplirse el requisito necesario de haber

cuya ausencia fue la causa de la denegación de la deducción en las previas vías administrativa y económico-administrativa, habremos de proceder a la estimación del recurso, sin que a ello sea óbice los reparos que la Abogacía del Estado pone a la nueva certificación”.

¹⁵⁴¹ Ambas alternativas son admitidas por la Dirección General de Tributos en las consultas de 28 de marzo de 2011 (V0802-11) y 13 de febrero de 2012 (V0297-12). Esta solución había sido anticipada, en relación con la deducción por actividades exportadoras, por la consulta de 19 de octubre de 2005 (V2147-05). Sin embargo, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de diciembre de 2006, en relación con ejercicios en los que era de aplicación la Ley General Tributaria de 1963 y no se acreditó una deducción por actividades de investigación y desarrollo, considera que el procedimiento correcto es el de instar la rectificación de la declaración originalmente presentada, pues, de corregirse directamente en la declaración correspondiente al ejercicio en que el contribuyente advierte su derecho a aplicar la deducción, no se interrumpiría la prescripción de los ejercicios en que se realizó la actividad a efectos de que la Administración pudiera comprobar la procedencia de la deducción. Impugnada la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en vía contencioso-administrativa, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de julio de 2010 (JUR\2012\78772) y, posteriormente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012 (RJ\2012\9631) confirmaron el criterio del Tribunal administrativo.

solicitado la expedición de la referida certificación antes del inicio del plazo de declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dicho período impositivo.

- No obstante lo anterior, la entidad consultante podrá aplicar en otro período impositivo posterior la deducción por las inversiones realizadas previamente, siempre que con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto correspondiente a este período impositivo se hubiese solicitado la expedición de la citada certificación de convalidación. A estos efectos debe tenerse en cuenta que los importes resultantes de la deducción no pueden aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan una vez pasados 10 años (actualmente 15 años)¹⁵⁴² desde la conclusión del período impositivo en que se realizaron las inversiones, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44.1 del TRLIS. En este caso, la cuantificación del importe de la deducción se realizará con la normativa vigente en el período impositivo en el que se entienda realizada la inversión, esto es, cuando los elementos patrimoniales hayan sido puestos en condiciones de funcionamiento, según establece el citado artículo 35.1 del RIS¹⁵⁴³.

¹⁵⁴² Conforme a la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit.

¹⁵⁴³ La Dirección General de Tributos, en consulta de 4 de diciembre de 2012 (V2396-12), ha confirmado la posibilidad de solicitar la convalidación de las inversiones en un ejercicio posterior al que se pusieron en funcionamiento, aun cuando dicho ejercicio se encontrara prescrito o hubiera sido comprobado por la Administración (siempre que en dicha comprobación no se hubiera puesto ninguna contingencia relacionada con la realidad de las inversiones u otras cuestiones que pudieran afectar a la futura aplicación de la deducción). El plazo de quince años computaría a partir del ejercicio 2002, puesto que para las inversiones realizadas en el ejercicio 2001 el plazo era de diez años y esté había expirado a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012. En el mismo sentido se pronuncia la consulta de 20 de noviembre de 2013 (V3399-13).

En la consulta de 11 de febrero de 2013 (V0395-13), la Dirección General de Tributos analiza la aplicación de esta doctrina a una entidad con ejercicio partido comprendido entre el 1/07/X y el 30/06/X+1, señalando lo siguiente:

“Para las inversiones puestas en condiciones de funcionamiento con anterioridad al 1/07/2002, la sociedad consultante no tendrá derecho a aplicar la deducción medioambiental, regulada en el artículo 35.4 de la LIS, en la autoliquidación-liquidación correspondiente al período impositivo

6.3.3 La tasa por obtención de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental

La Comunidades Autónomas de Castilla y León, Aragón y Comunidad Valenciana han regulado una tasa por la tramitación de la certificación de convalidación de la inversión ambiental.

El régimen jurídico de las tasas y de los precios públicos se encuentra regulado por distintas normas en función del nivel de la Administración que establezca el tributo. Así, podemos distinguir la siguiente normativa:

- Administración Estatal: Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
- Administración autonómica: cada Comunidad Autónoma ha aprobado su norma reguladora de estos tributos, como pueden ser la Ley 27/1997, de 26

que se extiende de 1/07/2012 a 30/06/2013 (ni en las siguientes), al haber transcurrido el plazo máximo legalmente establecido para su aplicación (5 años ampliado a 10 años), dado que en el período impositivo que se extiende de 1 de julio de 2011 a 30 de junio de 2012 no resultó de aplicación la disposición transitoria trigésimo sexta del TRLIS, arriba reproducida. En definitiva, la autoliquidación correspondiente al ejercicio 1/07/2011-30/06/2012 fue la última declaración-liquidación en la que pudo aplicarse la deducción medioambiental correspondiente a las inversiones realizadas hasta 1/07/2002.

Para las inversiones puestas en condiciones de funcionamiento en el periodo comprendido entre el 1/07/2002 y el 30/06/2003, el plazo para aplicar la deducción medioambiental regulada en el artículo 35.4 de la LIS es de 15 años (en aplicación del Real Decreto- Ley 12/2012), a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se realizaron las inversiones, es decir, dicha deducción podrá aplicarse en último término en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo 01/07/2017-30/06/2018. En todo caso, será necesario que con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto correspondiente al período impositivo en que se pretenda aplicar la mencionada deducción medioambiental se hubiese, al menos, solicitado la expedición de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental.

Para las inversiones puestas en condiciones de funcionamiento en el periodo comprendido entre el 1/07/2003 y el 30/06/2004, el plazo para aplicar la deducción medioambiental regulada en el artículo 35 bis de la LIS es de 15 años (en aplicación del Real Decreto- Ley 12/2012), a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se realizaron las inversiones, es decir, dicha deducción podrá aplicarse en último término en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo 01/07/2018-30/06/2019. En todo caso, será necesario que con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto correspondiente al período impositivo en que se pretenda aplicar la mencionada deducción medioambiental se hubiese, al menos, solicitado la expedición de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental.

Y así sucesivamente”.

de diciembre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Madrid; la Ley 12/2001, de 20 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Castilla y León; la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, cuyo Anexo II recoge el texto refundido de las tasas de la Comunidad Autónoma de Aragón; o el Decreto Legislativo 1/2005, de 25 de febrero, del Consell de la Generalitat, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Tasas de la Generalitat¹⁵⁴⁴.

- Administración local: Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales y las ordenanzas fiscales correspondientes a cada municipio.

A pesar de esta disparidad normativa, el régimen jurídico es homogéneo en la medida en que parten de los principios establecidos por la Ley General Tributaria. De esta forma, se definen las tasas como los tributos establecidos por Ley por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público¹⁵⁴⁵, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades de su competencia, en régimen de Derecho Público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos¹⁵⁴⁶, cuando concorra cualquiera de las circunstancias siguientes:

¹⁵⁴⁴ La tasa por la certificación de convalidación se introdujo por la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat

¹⁵⁴⁵ La doctrina ha resaltado la posibilidad de utilizar este tipo de tasas para desincentivar las actividades más perjudiciales para el medio ambiente derivadas del uso del dominio público, Fernández Junquera, Manuel, “¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?”, *op. cit.*, págs. 1263-1264; Calvo Végez, Juan, “Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: Algunas consideraciones”, Nueva Fiscalidad, nº 3, marzo de 2004 (versión electrónica), pág. 5.

¹⁵⁴⁶ De tal forma que podremos hablar de tasas ambientales cuando la actividad administrativa prestada tenga carácter ecológico, Calvo Végez, Juan, “Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: Algunas consideraciones”, *op. cit.*, pág. 11. Señala García Frías que “la forma más típica de conseguir un determinado fin no recaudatorio mediante una tasa es, precisamente, con un aumento de ésta, en todos o en determinados casos, hasta un límite tal, que al contribuyente no le compense que se le preste el servicio o se realice a su favor una determinada actividad”, García Frías,

- a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos, no se considera voluntaria la solicitud por parte de los administrados cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
- b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Por tanto, la prestación del servicio consistente en la tramitación y emisión de la certificación de convalidación es lo que daría lugar al hecho imponible de la tasa¹⁵⁴⁷, al no prestarse el servicio por el sector privado, de tal forma que se encuadraría entre las tasas por servicios administrativos en materia del medio ambiente¹⁵⁴⁸. Debe regularse por una norma con rango legal, al menos, su hecho imponible, el sujeto pasivo, los elementos de cuantificación determinantes de la cuota¹⁵⁴⁹, su devengo, y en su caso los beneficios tributarios. En la Tabla 12 se

Angeles, “Los fines extrafiscales en las tasas”, en VV.AA., *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág.175.

¹⁵⁴⁷ Es decir, la actividad administrativa prestada al contribuyente, que constituye la nota definitoria de la tasa, pone de manifiesto el carácter sinalagmático de la tasa frente al impuesto, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional, Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano, Carmelo, Tejerizo López, José M. y Casado Ollero, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 77.

¹⁵⁴⁸ Así clasifica Sebastián Lorente, por ejemplo, la tasa para la solicitud de la certificación de convalidación necesaria para la aplicación de la deducción por inversiones ambientales en los impuestos medioambientales aragoneses, Sebastián Lorente, Jesús J., “Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, febrero de 2009, pág. 100. No obstante, no cabe calificar estrictamente esta tasa como ambiental, en un sentido extrafiscal, puesto que, como advierte Guervós Maíllo en relación con las tasas por otorgamiento de certificados, la ausencia de un elemento ambiental en la construcción del hecho imponible supone que, una vez pagada la tasa, no haya ningún incentivo para reducir la contaminación, Guervós Maíllo, María Angeles, “Tasas ambientales”, en Albiñana García-Quintana, César y otros (Coords.), *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 653

¹⁵⁴⁹ La fijación de la tasa se inspirará en los principios de equivalencia y de capacidad económica:

- Principio de equivalencia: las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible (art. 7 de la Ley 8/1989).
- Principio de capacidad económica: en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas (art. 8 de la Ley 8/1989).

resume la regulación de las tasas vigentes en Castilla-León, Aragón y Comunidad Valenciana.

Por lo tanto, el importe estimado de la tasa no podría exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad que constituye su hecho imponible y, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan.

A estos efectos, toda propuesta por parte de la Administración competente de establecimiento de una nueva tasa o de modificación de la cuantía de una preexistente, deberá incluir una Memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.

La cuota tributaria podrá consistir en una cantidad fija señalada el efecto, determinarse en función de un tipo de gravamen aplicable sobre los elementos cuantitativos que sirvan de base imponible o establecerse conjuntamente por ambos procedimientos

Tabla 12: Resumen de las tasas autonómicas por emisión de la certificación de convalidación

	Castilla y León	Aragón	Comunidad Valenciana
Normativa	Arts. 101-104 Ley 12/2001	Arts. 117-120 Ley 13/2005	Arts. 284-288 Decreto-Leg. 1/2005
Hecho imponible	La realización de las actuaciones administrativas inherentes a la tramitación de las certificaciones de carácter medioambiental contempladas en el en el Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo	La prestación, por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón, de los servicios y actuaciones administrativas conducentes a la obtención de la certificación de convalidación de inversiones	La prestación por los órganos competentes de la Generalitat del servicio administrativo de certificaciones de convalidación medioambiental a efectos de deducciones fiscales en el Impuesto de Sociedades
Sujeto pasivo	Quienes soliciten las actuaciones administrativas constitutivas del hecho imponible	Quienes soliciten o para quienes se presten los servicios y actuaciones administrativas que constituyen el hecho imponible	Quienes soliciten los servicios
Cuota tributaria	Presupuesto de inversión hasta 30.050,61 euros: 36,25 euros Presupuesto de inversión a partir de 30.050,61 euros: 108,30 euros	93,15 euros	350 euros
Devengo	En el momento en que se inicie la prestación del servicio	En el momento de presentarse la solicitud de la prestación de los servicios	Cuando se preste el correspondiente servicio
Exigibilidad	Se exigirá, con carácter general, por anticipado o simultáneamente a la prestación del servicio	Con carácter previo a la prestación de los servicios, mediante autoliquidación del sujeto pasivo	Se exigirá por anticipado, en el momento en que se formule la solicitud

Fuente: Elaboración propia

6.3.4 La tramitación de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental

Una vez presentada la solicitud de la certificación de convalidación y, en su caso, ingresada la tasa correspondiente, la Administración ambiental competente deberá analizar la concurrencia en la inversión realizada de los requisitos previstos en el artículo 38 del RIS para la emisión de la certificación. Para ello, podrá realizar las comprobaciones que sean necesarias, así como requerir al sujeto pasivo que aporte la documentación necesaria.

Conforme al procedimiento administrativo común, en el caso de que se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al sujeto pasivo, la Administración le debería advertir que transcurrido tres meses se producirá la caducidad del mismo. Consumido este plazo sin que el sujeto pasivo requerido realice las actividades necesarias para reanudar la tramitación, la Administración podrá acordar el archivo de las actuaciones, notificándoselo al interesado. Contra la resolución que declare la caducidad procederán los recursos pertinentes (artículo 92 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo).

6.3.5 La emisión de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental

Como hemos indicado con anterioridad, la certificación de convalidación deberá indicar que concurren las siguientes circunstancias:

- Que la inversión tiene por objeto alguna de las finalidades de protección ambiental que habilitan para practicar la deducción¹⁵⁵⁰.

¹⁵⁵⁰ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de enero de 2006 (JUR\2006\227918) analiza la inversión en una planta depuradora realizada en los años 1999, 2000 y 2001, habiendo convalidado la Administración ambiental únicamente las inversiones referentes a los años 2000 y 2001. Frente al argumento del contribuyente de que se trataba de una única inversión que fue llevada a cabo en tres años y que la cantidades invertidas en el año 1999 se corresponden con la primera fase, el Tribunal rechaza el recurso, señalando que “la tesis de la parte actora descansa en una denominada documental privada que se aporta con la demanda y que pese a la cuantía que se trata de defender y los acentuados razonamientos técnicos que se emplean ni se ha ratificado con las debidas

- Que la inversión se realiza para mejorar las exigencias previstas en la normativa vigente en materia de medio ambiente. Para el cumplimiento de este requisito será necesario que el certificado mencione la normativa en base a la cual se realiza la inversión (DGT 0937-00, de 26 de abril de 2000).
- La idoneidad de las inversiones con la función protectora del medio ambiente que la referida normativa ambiental persigue.
- Que la inversión se ha realización en ejecución de los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente.
- Que la inversión realizada permite alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos establecidos.

Por otra parte, conforme al artículo 42 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se dictará resolución en todos los procedimientos que la Administración tramite, con carácter general, en un plazo máximo de tres meses. No obstante, determinadas Comunidades Autónomas han regulado un plazo específico para la resolución de este procedimiento (véase Tabla 13).

garantías en el presente proceso ni tampoco se ha corroborado probatoriamente con la debida prueba pericial que dé muestra y provoque el suficiente convencimiento al respecto. Por consiguiente, en el supuesto más favorable a la parte actora en aras a poder apreciar la realidad y las premisas de que parte la actora debe concluirse que las premisas y conclusiones hechas vales por la misma no se alcanzan mínima ni suficientemente”.

Tabla 13: Plazo máximo autonómico de resolución para la emisión de la certificación de convalidación

Comunidad	Norma reguladora	Plazo de resolución
Madrid	ORDEN 904/1998, de 2 de abril, del Consejero de Medio Ambiente y Desarrollo Regional, por la que se aprueba el procedimiento para la certificación de convalidación de inversiones destinadas a la protección del Medio Ambiente ¹⁵⁵¹	2 meses
La Rioja	Orden 33/2000, de 11 de septiembre, del Consejero de Turismo y Medio Ambiente, por la que se establece el procedimiento para la obtención del certificado de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente	6 meses
Aragón	Ley 10/2013, de 19 de diciembre, del Instituto Aragonés de Gestión Ambiental	3 meses
Andalucía	Orden de 14 de mayo de 1999 de la Consejería de Medio Ambiente por la que se aprueba el Procedimiento para la obtención de certificado de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente	1 mes
Canarias	Orden de 15 de marzo de 2007, por la que se establece el procedimiento para la obtención del certificado de convalidación medioambiental de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente en el Impuesto de Sociedades	3 meses
Extremadura	Ley 1/2002, de 28 de febrero, de Gobierno y Administración de Extremadura	6 meses

Fuente: Elaboración propia

6.3.6 La ausencia de certificación de convalidación de la inversión medioambiental y la aplicación provisional de la deducción

Hemos insistido, al igual que la doctrina y la Dirección General de Tributos, que, sin certificación que pruebe el acuerdo con la Administración ambiental competente, no será posible acogerse a esta deducción.

¹⁵⁵¹ Véase Ley 8/2009, de 21 de diciembre, de Medidas Liberalizadoras y de Apoyo a la Empresa Madrileña, en la que se fija un plazo máximo de resolución de dos meses y efecto estimatorio al silencio administrativo.

Sin embargo, la aplicación de la deducción no se encuentra condicionada a la obtención de la repetida certificación con anterioridad a la finalización del plazo voluntario de presentación de la declaración del impuesto, sino que en determinados supuestos bastará con su solicitud. En efecto, el apartado 3 del artículo 38 del RIS prevé la posibilidad de que la Administración competente no haya emitido la certificación correspondiente al tiempo de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades por causa no imputable al sujeto pasivo, en cuyo caso éste podrá aplicar con carácter provisional la deducción siempre que haya solicitado la expedición de la referida certificación de convalidación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración (es decir, en el caso de ejercicios naturales, antes del 1 de julio). Si, una vez presentada la declaración, la Administración competente no convalida la inversión, el sujeto pasivo deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se notifique dicho acto administrativo, el importe de la deducción aplicada con sus intereses de demora¹⁵⁵².

¹⁵⁵² Así, por ejemplo, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de junio de 2006 analiza determinadas inversiones realizadas en el ejercicio 1998, en relación con las cuales la Inspección rechazó la aplicación de la deducción tanto en los casos en que se denegó la certificación de convalidación como para los que la Administración no emitió contestación. El Tribunal rechaza el criterio de la Inspección en los siguientes términos:

“Por tanto, no es correcto limitar la deducción del ejercicio 1998 a aquellas inversiones respecto de las cuales el contribuyente aportara la correspondiente certificación de convalidación, criterio que según parece, fue el adoptado por la Inspección, sino que la deducción en dicho ejercicio sería también procedente en relación con aquellas otras inversiones, en relación con las cuales la entidad hubiera solicitado a la Administración competente la expedición del referido certificado de convalidación antes del primer día del plazo de presentación de la declaración, y éste no se hubiera emitido por causa no imputable al sujeto pasivo. La regularización de la deducción que, en su caso, proceda, deberá realizarse, según lo dispuesto en el citado artículo, en la liquidación correspondiente al ejercicio en el que la Administración competente notifique al interesado la no convalidación de la inversión.

En consecuencia con lo expuesto, procede admitir en este punto las alegaciones de la interesada, por lo que se deberán reponer las actuaciones para que la Inspección compruebe si alguna de las inversiones excluidas del derecho a la deducción en la liquidación aquí impugnada, da derecho en el ejercicio 1998 a practicar la citada deducción por encontrarse en la situación prevista en el artículo 3.12 del R.D. 1594/1997”.

Obsérvese que la aplicación provisional de la deducción es una posibilidad que otorga el RIS, pero no una obligación, por lo que cabría la posibilidad de que el contribuyente optara por esperar a la emisión de la certificación de convalidación para aplicar la deducción. Este es el caso analizado por la Dirección General de Tributos en su consulta de 28 de marzo de 2011 (DGT V0802-11)¹⁵⁵³, la cual establece dos mecanismos para aplicar la deducción:

- Instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo en el que se realizaron las inversiones para aplicar la deducción correspondiente, conforme a lo previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual “cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.
- Aplicar la deducción, sin instar la referida rectificación, en las liquidaciones de los períodos impositivos siguientes que concluyan dentro del plazo de quince años, previsto en el artículo 44 del TRLIS, a contar desde la finalización del ejercicio en el que se generó el derecho a la deducción, siempre que se justifique su procedencia y cuantía de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria.

De acuerdo con lo expuesto, podemos encontrarnos con distintos supuestos en función del momento en que se solicite y obtenga la certificación de convalidación:

- a) La certificación se solicita y se obtiene con anterioridad al inicio del período voluntario de presentación del Impuesto sobre Sociedades. La deducción sería aplicable en caso de reunirse los restantes requisitos exigidos legalmente.

¹⁵⁵³ Este criterio había sido anticipada por la consulta de 27 de octubre de 2005 (V2147-05), en

- b) La certificación se solicita antes del inicio del período voluntario de presentación del impuesto y se obtiene antes de su presentación. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.3 del Reglamento, la deducción podría aplicarse de forma provisional al haberse solicitado la certificación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de la declaración, si bien en realidad no haría falta acudir a dicha previsión puesto que para la presentación de la declaración se contaría con el documento acreditativo del cumplimiento de los requisitos ambientales de la deducción.
- c) La certificación se solicita una vez iniciado el período voluntario de presentación del impuesto y se obtiene antes de su presentación. Entendemos que en este supuesto la deducción podrá ser aplicada sin límite alguno, dado que al tiempo de la presentación de la declaración se cuenta con la correspondiente certificación. A este respecto, la previsión de que la certificación deba solicitarse con anterioridad al primer día del plazo de presentación de la declaración es únicamente exigible para el supuesto de que a la fecha de presentación de la misma no se haya obtenido la certificación.
- d) La certificación se solicita una vez iniciado el período voluntario de presentación del impuesto, pero no se obtiene hasta después de su presentación. Atendiendo a la literalidad del RIS, no será posible aplicar provisionalmente la deducción en la declaración correspondiente a dicho período al carecerse de certificación de convalidación y no haberse solicitado esta con anterioridad al inicio del período voluntario de presentación del impuesto. Sin embargo, considerando que la certificación no es más que un medio de prueba de que las inversiones se han realizado y de que cumplen determinados requisitos medioambientales, podrá aplicarse la deducción con carácter definitivo una vez obtenida la certificación que acredite la

relación con la deducción por actividades exportadoras.

convalidación de las inversiones realizadas con los requisitos legalmente exigidos o, de forma provisional, en la declaración correspondiente al período impositivo siguiente a aquel en que se realizó la inversión (DGT V0801-11 y V0802-11, de 28 de marzo de 2011)¹⁵⁵⁴.

- e) La certificación se solicita y se obtiene una vez finalizado el período de presentación voluntaria del Impuesto sobre Sociedades. Al igual que en supuesto anterior, no existe razón que impida la aplicación de la deducción una vez se obtenga la certificación de convalidación. En este caso, si bien podría parecer que la forma técnicamente más correcta de aplicar la deducción sería mediante la solicitud de devolución de ingresos indebidos o la presentación de una declaración rectificativa, según el caso, la Dirección General de Tributos ha admitido la opción de aplicar la deducción en la declaración correspondiente a un período impositivo posterior a aquel en que se realizó la inversión si con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto correspondiente a ese período impositivo posterior se hubiese solicitado la expedición de la citada certificación de convalidación (entre otras, DGT V0801-11 y V0802-11, de 28 de marzo de 2011).

6.3.7 La ausencia de certificación de convalidación de la inversión medioambiental y el efecto del silencio administrativo

Los supuestos expuestos parten de la asunción de que la Administración con competencia ambiental emite, en uno u otro momento, el certificado de convalidación de las inversiones, ya que, de denegarse dicha convalidación, la deducción no sería en ningún caso aplicable. Pero, ¿qué ocurre si la

¹⁵⁵⁴ No obstante, para algunos autores, cabría una interpretación según la cual la deducción podría acreditarse de forma provisional aun cuando no se hubiese solicitado la certificación con anterioridad al inicio del plazo de declaración, si bien la regularización en caso de denegación total o parcial de la convalidación de la inversión se realizaría mediante la presentación de una declaración complementaria, Rodríguez Viciano, Marta, Díaz Gutiérrez, Ignacio, Alonso Salcedo Iñigo y Pérez Aguilar, María, “Deducciones para incentivar la...”, *op. cit.*, pág. 1349.

Administración competente no resuelve expresamente, ya sea de forma positiva o negativa, acerca de la convalidación de las inversiones?

En efecto, si bien el artículo 42 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común establece la obligación de dictar resolución en todos los procedimientos que la Administración tramite, con carácter general, en un plazo máximo de tres meses, no es infrecuente que dicho plazo sea incumplido, siendo preciso determinar el sentido de este silencio administrativo. Concretamente, el artículo 43 de la Ley 30/1992 dispone que, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa legitima al interesado que hubiera deducido la solicitud para entenderla, salvo que una norma con rango de Ley o norma de Derecho Comunitario Europeo establezca lo contrario, estimada por silencio administrativo. La estimación por silencio administrativo tendrá a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento y la resolución expresa posterior a la producción del acto, en su caso, sólo podrá dictarse de ser confirmatoria del mismo¹⁵⁵⁵. En esta línea ha profundizado la Ley

¹⁵⁵⁵ En relación con la vinculación del silencio positivo, puede verse la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2004, (RJ 2004\4409), según la cual “si por la existencia de una resolución posterior a la que debe entenderse adquirida una autorización por silencio administrativo positivo dejase de ser operativa sencillamente estaríamos haciendo una interpretación que derogaría y haría superflua la propia reforma efectuada por Ley 4/1999, si nos fijamos en la exposición de motivos veda esta posibilidad «... Se trata de regular esta capital institución del procedimiento administrativo de forma equilibrada y razonable, por lo que se suprime la certificación de actos presuntos que, como es sabido, permitía a la Administración, una vez finalizados los plazos para resolver y antes de expedir la certificación o que transcurriera el plazo para expedirla, dictar un acto administrativo expreso aun cuando resultara contrario a los efectos del silencio ya producido. Por todo ello, el silencio administrativo positivo producirá un verdadero acto administrativo eficaz, que la Administración pública solo podrá revisar de acuerdo con los procedimientos de revisión establecidos en la Ley...» y, en consonancia con la exposición de motivos el art. 43.4.a) solo permite a la Administración resolver confirmando el silencio administrativo positivo, caso contrario, cuando la Administración se percate que han pasado los plazos y que el ciudadano ha obtenido autorización o cualquier otro derecho por silencio administrativo positivo debe acudir a los procedimientos de revisión previstos en la Ley, nunca se le permite dictar resolución expresa contraria al silencio administrativo positivo”.

Por otra parte, desde la entrada en vigor de la modificación de la Ley 30/1992 operada por la Ley 4/1999, el deber de la Administración de resolver no se cumple dictando la resolución, sino que es precisa su notificación al interesado (ver Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 18 de mayo de 2004, JUR 2004\182965).

de Economía Sostenible, al establecer en su artículo 40 la obligación del Gobierno y de las Comunidades Autónomas de evaluar la existencia de razones imperiosas de interés general que justifiquen el mantenimiento de los efectos desestimatorios del silencio administrativo en los procedimientos administrativos¹⁵⁵⁶.

Así, por ejemplo, el artículo 6 de la Orden 33/2000, de 11 de septiembre, del Consejero de Turismo y Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de La Rioja, por la que se establece el procedimiento para la obtención del certificado de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, prevé expresamente que si la Administración no resolviera y notificase en el plazo de seis meses, se entenderá estimada la solicitud. De la misma forma, se regula para Canarias el silencio positivo en el artículo 6 de la Orden de 15 de marzo de 2007, por la que se establece el procedimiento para la obtención del certificado de convalidación medioambiental de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente en el Impuesto de Sociedades.

Por otra parte, en la Comunidad de Madrid, si bien la Ley 1/2001, de 29 de marzo, que modifica la Ley 8/1999, de 9 de abril, de adecuación de la normativa de la Comunidad de Madrid a la Ley 4/1999, de 13 de enero, establecía, en el apartado 6.18 de su Anexo, que en los supuestos de falta de emisión de la certificación de la convalidación de la inversión medioambiental, el silencio sería negativo, posteriormente la Ley 8/2009, de 21 de diciembre, de Medidas Liberalizadoras y de Apoyo a la Empresa Madrileña, ha otorgado efecto estimatorio al silencio administrativo.

¹⁵⁵⁶ En cumplimiento de dicho mandato, el Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa, recoge en su Anexo I una relación de procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que, conforme a su artículo 26, el vencimiento del plazo máximo fijado, en su caso, en ese mismo anexo sin que se haya notificado resolución expresa, legitima a los interesados para entender estimada su solicitud por silencio administrativo, en los términos previstos en el artículo 43 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Evolución opuesta es la que ha seguido la normativa aragonesa. En efecto, la Ley 23/2003, de 23 de diciembre, de creación del Instituto Aragonés de Gestión Ambiental, dispone que será este órgano el que tenga las competencias en la Comunidad Autónoma de Aragón para la tramitación de la certificación de convalidación de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, debiendo resolver en el plazo de tres meses. Caso de no emitirse la certificación en dicho plazo, la Ley establecía en sus primeras redacciones que el silencio tendría carácter positivo. Sin embargo, tras la redacción dada por la Ley 9/2010, 16 diciembre, por la que se modifica la Ley 23/2003, de 23 de diciembre, de creación del Instituto Aragonés de Gestión Ambiental, el sentido del silencio ha pasado a ser negativo. Este criterio ha sido confirmado por la Ley 10/2013, de 19 de diciembre, del Instituto Aragonés de Gestión Ambiental.

También establece el silencio negativo la Ley 6/2002, de 10 de diciembre, de Régimen Jurídico del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria, cuyo artículo 109 dispone que “no obstante la obligación de dictar resolución expresa, los interesados podrán entender desestimadas sus solicitudes por silencio administrativo en los procedimientos en los que así se prevea en el Anexo II de la presente Ley, sin perjuicio de lo establecido en la legislación estatal o en las normas de Derecho Comunitario Europeo que resulten de aplicación”, entre los que se incluyen los procedimientos relativos a “Resoluciones y Certificaciones relacionadas con el Real Decreto 283/2001, por el que se regula la deducción por inversiones destinadas a la Protección del Medio Ambiente”.

Asimismo, la Ley 1/2002, de 28 de febrero, de Gobierno y Administración de Extremadura incluye entre las competencias de la Dirección General de Medio Ambiente la emisión de la certificación de convalidación de inversiones para la protección del medio ambiente, señalando que, de no resolverse el procedimiento en seis meses, podrá entenderse desestimada la solicitud.

Por lo tanto, salvo que una norma con rango de Ley establezca lo contrario (como ocurre en Aragón, Cantabria y Extremadura), entendemos que, con carácter general, y de no producirse resolución expresa en el plazo previsto, la solicitud de convalidación de las inversiones debe entenderse concedida, produciendo idénticos efectos ante la Administración Tributaria que la emisión de un certificado de convalidación.

6.3.8 La denegación expresa o presunta de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental

Ahora bien, también es posible que, ya sea expresamente o, excepcionalmente, por silencio administrativo negativo, la certificación de convalidación de las inversiones sea denegada por la Administración medioambiental competente.

En este caso, ante la ausencia de certificación, no será posible acoger las inversiones a la deducción, debiendo distinguir dos situaciones.

- Por una parte, que la denegación de la certificación de convalidación se notifique con anterioridad a la presentación de la declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso la deducción no podrá ser aplicada.
- Por otra parte, que el contribuyente haya solicitado la expedición de la certificación de convalidación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración (es decir, en el caso de ejercicios naturales, antes del 1 de julio). En este caso, si, una vez presentada la declaración, la Administración competente no convalida la inversión, el sujeto pasivo deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se notifique dicho acto administrativo, el

importe de la deducción aplicada provisionalmente con sus intereses de demora (artículo 38.3 del RIS)¹⁵⁵⁷.

En caso de disconformidad con la denegación de la certificación de convalidación, el acto administrativo, expreso o presunto, por el que se produzca esta podrá ser objeto de impugnación, primeramente en vía administrativa y posteriormente en la contencioso-administrativa. Sin perjuicio de la normativa autonómica que pudiera resultar de aplicación, los principales medios de impugnación serían los siguientes:

- Conforme al artículo 114 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, las resoluciones y actos que no pongan fin a la vía administrativa podrán ser recurridos en alzada ante el órgano jerárquico superior del que los dictó. A este respecto, y en lo que aquí nos interesa, se entiende que ponen fin a la vía administrativa las resoluciones de los órganos administrativos que carezcan de superior jerárquico y las demás resoluciones de órganos administrativos cuando una disposición legal o reglamentaria así lo establezca. El recurso se interpondrá, ante el órgano que dictó el acto que se impugna o ante el competente para resolverlo, en el plazo de un mes, si el acto fuera expreso, o en el de tres meses si el acto fuera presunto, a contar a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzcan los efectos del silencio administrativo. En este sentido, tanto la normativa autonómica de Andalucía

¹⁵⁵⁷ Se adopta, por tanto, una solución que no está prevista para regularizar la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en el caso de que el informe motivado del Ministerio competente modificara la calificación o el importe de las inversiones y gastos y, en consecuencia, el importe definitivo de la deducción fuera inferior al provisionalmente aplicado por el contribuyente. En este caso, como ha señalado la Dirección General de Tributos (consultas V1437-13, de 25 de abril de 2013, y V2093-13, de 24 de junio de 2013), dado que la obtención del informe motivado es un medio de prueba del que dispone el contribuyente, pero no una condición para la aplicación de la deducción, la regularización de la deducción excesiva que se hubiera podido aplicar el contribuyente deberá realizarse mediante la rectificación de la declaración originalmente presentada (esto es, presentando una declaración complementaria).

como la de La Rioja prevén expresamente la posibilidad de interponer contra la denegación de la certificación de convalidación recurso de alzada ante el Consejero de Medio Ambiente, de conformidad con lo previsto en la Ley 30/1992.

El plazo máximo para dictar y notificar la resolución será de tres meses. Transcurrido este plazo sin que recaiga resolución, se podrá entender desestimado el recurso. No obstante, cuando el recurso de alzada se haya interpuesto contra la desestimación por silencio administrativo de una solicitud por el transcurso del plazo, se entenderá estimado el mismo si, llegado el plazo de resolución, el órgano administrativo competente no dictase resolución expresa sobre el mismo.

- El recurso de reposición (artículo 116 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) podrá interponerse potestativamente con carácter previo a la impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa contra los actos que pongan fin a la vía administrativa. El recurso se interpondrá ante el mismo órgano que hubiera dictado los actos impugnados en el plazo de un mes, si el acto fuera expreso, o de tres meses, en caso contrario, contándose a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto. El plazo máximo para dictar y notificar la resolución del recurso será de un mes. Transcurrido ese plazo sin que recaiga resolución, se podrán entender producida la desestimación presunta del recurso de reposición.
- Una vez agotada la vía administrativa, podrá acudir a los órganos jurisdiccionales mediante la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo, regulado en la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. El plazo para su interposición es de dos meses desde el día siguiente a la fecha de notificación del acto

administrativo impugnado, en el caso de que fuera expreso. Contra la desestimación presunta, el plazo de interposición será de seis meses a contar a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto. De acuerdo con los criterios de distribución de competencias (artículos 8 a 13), la denegación de la certificación de convalidación será impugnada, con carácter general, ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superior de Justicia, si bien será preciso analizar caso por caso dada la diversidad de órganos administrativos con competencia ambiental¹⁵⁵⁸. La cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo (artículo 41)¹⁵⁵⁹, que, en lo que se refiere a las deducciones por inversiones medioambientales, será el

¹⁵⁵⁸ El orden jurisdiccional contencioso-administrativo se halla integrado por los siguientes órganos (artículo 6):

- a) Juzgados de lo Contencioso-Administrativo.
- b) Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo.
- c) Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia.
- d) Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.
- e) Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

No obstante, en el caso de que el órgano jurisdiccional se considerase incompetente, la declaración de incompetencia adoptará la forma de auto y deberá efectuarse antes de la sentencia, remitiéndose las actuaciones al órgano de la Jurisdicción que se estime competente para que ante él siga el curso del proceso. Si la competencia pudiera corresponder a un Tribunal superior en grado, se acompañará una exposición razonada, estándose a lo que resuelva éste (artículo 7.3).

¹⁵⁵⁹ La determinación de la cuantía se convierte en un elemento fundamental para las siguientes cuestiones:

- Por una parte, en función de la cuantía, entre otros factores, el recurso seguirá los trámites del procedimiento ordinario o, por el contrario, del procedimiento abreviado.
- Por otra parte, la cuantía puede limitar el acceso a la impugnación en apelación o casación de la resolución judicial que ponga fin al recurso contencioso-administrativo. Así, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, únicamente podrán ser objeto de recurso de apelación o casación las sentencias recaídas en procedimientos cuya cuantía, de la forma anteriormente determinada, sea superior a 30.000 euros o 600.000 euros, respectivamente.

importe de la deducción (el resultado de multiplicar el importe de la inversión por el porcentaje de deducción)¹⁵⁶⁰.

6.3.9 Efectos de la certificación de convalidación de la inversión medioambiental

Como hemos señalado con anterioridad, la certificación constituye un “instrumento de fundamental importancia para garantizar ante la Administración Tributaria el buen uso de la deducción, sin perjuicio de que en el ejercicio de la potestad de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales que a los órganos de la Inspección de los Tributos corresponde, hayan de verificarse los restantes requisitos para el disfrute de este incentivo”¹⁵⁶¹, si bien, para Herrera Molina y Serrano Antón no es más que un “mero medio de prueba frente a la Administración tributaria, de carácter puramente declarativo”¹⁵⁶².

Llegados a este punto se hace necesario, pues, detenernos unos momentos a analizar cuáles son los efectos de la certificación de convalidación y la potestad de la Administración Tributaria para revisarla posteriormente. A este respecto, López Rodríguez distingue entre las competencias para comprobar la procedencia de la deducción, que corresponde a la Administración Tributaria, y las competencias referentes a los requisitos ambientales de la deducción, que corresponden a la Administración ambiental (normalmente, las Comunidades Autónomas) y que se concretan, como hemos señalado anteriormente, en una triple actividad: aprobar y celebrar los programas, convenios y acuerdos con los contribuyentes; emitir las certificaciones de convalidación previa verificación

¹⁵⁶⁰ Así, el Tribunal Supremo, en Autos de 20 de enero de 2003 (JUR 2003\97049) y 10 de abril de 2003 (JUR 2003\201050, 201051 y 201052) ha señalado que “el valor económico de la pretensión -ex artículo 41.1 LRJCA- viene determinado por el 10% del importe de dicha inversión, ya que la certificación de convalidación de la inversión destinada a la protección del medioambiente tiene como finalidad -artículo 3.1 del Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre- la de poder aplicar la deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades regulada en el citado Real Decreto”

¹⁵⁶¹ Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1302.

¹⁵⁶² Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversiones en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 12. En el mismo sentido, Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *op. cit.*, pág. 100.

del cumplimiento de los requisitos y verificar el mantenimiento de los niveles de protección ambiental cuando así lo solicite la Administración tributaria¹⁵⁶³.

Sanz Gadea parece decantarse por una interpretación muy restrictiva, según la cual la convalidación se limitaría a confirmar que, según el criterio de la Administración ambiental competente, la inversión se ha realizado en el marco de un programa, acuerdo o convenio¹⁵⁶⁴. Por su parte, para Bokobo Moiche la certificación no garantiza la aplicación de la deducción, pues, en su opinión, una inspección de la Administración Tributaria del Estado podría anular dicha certificación y, en consecuencia, la deducción practicada por el obligado tributario¹⁵⁶⁵.

Sin embargo, Mata Rodríguez, que tampoco considera la certificación como una garantía plena de la admisibilidad de la deducción por la Inspección, niega a la Administración Tributaria la posibilidad de examinar autónomamente la competencia de la Administración que libra la certificación y negar efectos a ésta, debiendo, en su caso, impugnarla¹⁵⁶⁶.

En este mismo sentido, Herrera Molina matiza la opinión de Bokobo Moiche puesto que considera que la Administración tributaria podrá comprobar si se ha realizado la inversión o si existe el programa o el acuerdo mencionado en la certificación, pero es más dudoso que pueda valorar la eficacia de las citadas

¹⁵⁶³ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 12.

¹⁵⁶⁴ Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 111.

¹⁵⁶⁵ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 104. En el mismo sentido se pronuncia Carbajo Vasco, sin perjuicio de que, en su opinión, un buen funcionamiento de la deducción requeriría una perfecta colaboración entre la Administración tributaria y la Administración ambiental, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 12.

¹⁵⁶⁶ Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por...”, *op. cit.*, pág. 45.

inversiones, pues las competencias de control ambiental no corresponden a la Administración Tributaria¹⁵⁶⁷.

García Izquierdo también se manifiesta en el sentido de restringir las facultades de la Administración Tributaria en relación con lo certificado por la Administración ambiental competente¹⁵⁶⁸. A este respecto, considera que dichas facultades se limitan a las siguientes actuaciones:

- Requerir a la Administración ambiental competente para que certifique el mantenimiento de los niveles de protección ambiental de las inversiones realizadas durante el período mínimo de mantenimiento exigido por las normas fiscales.
- Examinar la competencia territorial del órgano medioambiental que ha expedido la certificación de convalidación, pudiendo, en caso de apreciar incompetencia, no considerar válida dicha certificación.
- Examinar la competencia material o sustantiva del órgano medioambiental que ha expedido la certificación de convalidación. En este caso, la Administración tributaria no podría volver a analizar aquellos requisitos estudiados y certificado por la Administración ambiental, pudiendo únicamente impugnar la certificación de convalidación ante la jurisdicción contencioso-administrativa si apreciase incompetencia por razón de la materia.

¹⁵⁶⁷ Por ello, considera que “en la práctica, el buen funcionamiento del beneficio fiscal exigirá una colaboración leal entre las diversas Administraciones (la deducción constituye generalmente un incentivo al cumplimiento de la normativa autonómica, pero se financia a costa de los ingresos del Estado, circunstancia que puede ocasionar ciertos recelos”, Herrera Molina, Pedro Manuel, en Yábar Sterling, Ana (Dir.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, 2002, pág. 297.

¹⁵⁶⁸ García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 25.

Finalmente, para Martín Fernández, la exigencia de la certificación de convalidación limita las competencias de la Administración tributaria para comprobar la procedencia de la deducción, ya que la referida certificación justificará la inversión y, en consecuencia, la aplicación del beneficio fiscal¹⁵⁶⁹.

Por nuestra parte, coincidimos con estos últimos autores citados en que los órganos de comprobación e inspección tributaria no deberían poder examinar ninguno de los requisitos analizados y convalidados por la Administración ambiental, al carecer de competencia en esta materia¹⁵⁷⁰. Este es el criterio que

¹⁵⁶⁹ Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2004, pág. 98.

¹⁵⁷⁰ Es más, podemos afirmar que incluso de conocimientos suficientes no solo para poder dilucidar si una inversión cumple los requisitos ambientales exigidos para la aplicación de la deducción, sino para rebatir el criterio de la Administración ambiental competentes, que es la “experta” en esta cuestiones. Así lo han manifestado algunos autores, en relación con el Impuesto andaluz sobre emisiones a la atmósfera, para quienes el carácter técnico del beneficio fiscal justifica que la competencia se atribuya a la Administración ambiental, Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Intentos de codificación del Derecho tributario ambiental...”, *op. cit.*, págs. 12-13.

En esta línea, consideramos oportuno traer a colación, por la importancia y cordura de sus razonamientos, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2011 (JUR\2011\205710), en la que se discutía si las actividades realizadas por una empresa merecían la calificación de investigación y desarrollo para la aplicación de la deducción. La Audiencia Nacional, a lo largo de varios fundamentos de derecho, critica precisamente la actuación de la Inspección, los diversos tribunales económico-administrativos y la Abogacía del Estado, al rechazar tal calificación sin haber desarrollado actividad probatoria alguna que desacreditara la existencia de actividades de I+D. Dada la extensión de dichos fundamentos, cuya lectura recomendamos, nos limitamos a reseñar los siguientes párrafos:

“Sin embargo, llama la atención que la Inspección haya dilucidado la cuestión sobre la procedencia de la deducción, que evidentemente descansa sobre nociones que poseen un decisivo componente técnico valorativo para cuya concreción es preciso remitirse a máximas de experiencia, todo lo cual, evidentemente, sobrepasa el ámbito de los conocimientos científicos o técnicos que cabe presumir en sus funcionarios, sean los destinados en los servicios de inspección, sean los encargados de llevar a cabo las funciones de revisión en el TEAR de Cataluña o en el TEAC, con total ausencia de auxilio técnico procedente de peritos que aporten la información y los conocimientos necesarios para valorar el sentido y finalidad de los proyectos aportados y su calificación en el ámbito pretendido de la investigación o el desarrollo, habida cuenta de que no consta en modo alguno que tales funcionarios, a la hora de decidir sobre tan importante cuestión, para la que, es de repetir, se precisan conocimientos especializados en el campo de la investigación y el desarrollo aplicados a la industria textil, hayan apelado a ese imprescindible complemento auxiliar, tal como atinadamente denuncia la demanda, cuando podrían perfectamente hacerlo, dada la habilitación expresa que al respecto proporciona el art. 40.2.c) del RGIT de 1986, aplicable al procedimiento inspector seguido en el caso de autos, conforme al cual "2. La Inspección de los Tributos está asimismo facultada:...c) Para recabar el dictamen de Peritos. A tal fin en los Órganos con funciones propias de la Inspección de los Tributos podrá prestar sus servicios personal facultativo".

Por el contrario, la liquidación, en este punto, se ha adentrado en la determinación de lo que es o no es investigación o desarrollo con la sola base del mero examen exterior de los proyectos presentados al

se desprende de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de septiembre de 2007, en contra del criterio de la Inspección que no se consideraba vinculada por el certificado de convalidación, la cual concluye que la referencia obligada a la función protectora del medio ambiente está íntimamente relacionada con el requisito de tener por objeto alguna de las finalidades exigidas para las instalaciones, por lo que aquel requisito puede ser convalidado por la certificación, máxime si se tiene en cuenta que la expedición del certificado se lleva a cabo tras un reglado procedimiento en el que el destino a la protección del medio ambiente es comprobado por los técnicos correspondientes.

Asimismo, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 13 de mayo de 2010 (JUR 2010\412), limita la capacidad de la Administración tributaria, indicando que “si

efecto por la compañía demandante, que en este caso no ha sido complementada, en el curso del procedimiento inspector, por ningún asesoramiento técnico brindado al actuario, pues no ha acudido la Administración a la colaboración de expertos especializados e independientes que pudieran ilustrarle al respecto acerca de si los proyectos controvertidos aquí entrañaban o no verdaderamente actividades de investigación o desarrollo propiamente dicha, que son nociones jurídicas pero cuyo sentido y alcance últimos no pueden ser apreciados sin conocer detalladamente – y exponer motivadamente de forma consecuente– cuál es el estado actual de la ciencia o la tecnología en los campos afectados por tales proyectos, a fin de establecer con valor de certeza si los proyectos presentados representan o no un avance efectivo.

Tampoco hay constancia, porque se ha practicado específica prueba sobre ello, de que los inspectores intervinientes en el procedimiento inspector poseyeran una titulación académica adecuada, en materia de ingeniería industrial o química, que les facultase para valorar fundadamente los proyectos en que la deducción por I+D se pretendía amparar y, por virtud de tales conocimientos especializados, rechazar con conocimiento de causa las conclusiones alcanzadas por peritos que sí poseían esa experiencia técnica, que por lo demás no ha sido desmentida por la Administración en ninguna de las fases de la compleja vía administrativa legalmente obligatoria -acta, liquidación, vía económico-administrativa en primera instancia y en alzada- en todos cuyos actos no se desacredita ni la preparación científica y técnica del perito Sr. Jose Daniel , ni su suficiencia para evaluar las nociones en juego de investigación y desarrollo, así como tampoco se formula objeción o reserva alguna a propósito de la independencia de dicho perito en relación con los intereses objeto de polémica, pues la única razón para rechazar ese dictamen, una y otra vez, es la discrepancia mostrada con el contenido de sus conclusiones o, dicho con otras palabras, que el perito que emitió el dictamen repetidamente acompañado en tales sucesivos hitos de la vía previa yerra al calificar los proyectos como susceptibles de amparar la deducción por I+D, lo que no deja de sorprender profundamente cuando en ningún caso tales conclusiones periciales se desmienten sobre la base de otra opinión técnica equivalente, sino que se efectúa por personas de las que se puede afirmar probadamente que carecen de tales experiencias científicas”.

En idéntico sentido se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2013 (JUR\2013\92451),

bien la Inspección no puede discutir el contenido y procedencia del denominado, acaso con escaso acierto léxico y jurídico «certificación de la convalidación de la inversión»», sin perjuicio de que “no es admisible tampoco concluir, como hace la demanda, que la obtención de esa certificación constituya un pronunciamiento de la comunidad autónoma de que en cada caso se trate sobre la procedencia fiscal de la deducción, para lo que sería manifiestamente incompetente, siendo así que, como señala en este punto la Inspección, sin contradicción alguna de la parte demandante, no hay constancia de que esa inversión se haya realizado, como es legalmente exigible, al amparo de programas, convenios o acuerdos con la autoridad medioambiental”.

De acuerdo con todo lo expuesto, hemos de concluir que la certificación de convalidación ha de vincular a la Administración tributaria en todos aquellos aspectos que correspondan a su ámbito competencial, es decir, al cumplimiento de los requisitos ambientales de la inversión, sin perjuicio de que la Administración tributaria esté habilitada para comprobar la efectiva realización de la inversión y la base de la deducción (fundamentalmente el requerimiento de las correspondientes facturas o justificantes de la inversión), así como el cálculo de la deducción (minoración de las subvenciones, correcta aplicación del tipo sobre la base de la deducción,...).

7. CÁLCULO Y APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN

7.1 Aspectos temporales: momento de realización de la inversión

El artículo 35.1 del RIS dispone que se entenderá realizada la inversión cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento, sin atenderse al momento en que se celebra el contrato o se inicia la fabricación, ni al momento en que tienen lugar los pagos¹⁵⁷¹, ni al momento de entrega de los elementos o puesta a disposición¹⁵⁷², ni al momento en que se produzca la efectiva entrada en funcionamiento¹⁵⁷³, resolviendo así la ambigüedad existente en la redacción del artículo 39 del TRLIS¹⁵⁷⁴.

A estos efectos, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991, sobre Normas de valoración del inmovilizado

¹⁵⁷¹ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 11. En este sentido, la consulta de la DGT de 22 de febrero de 2011 (V0419-11), a la pregunta de si la inversión se entiende realizada cuando se toma posesión total del bien o cuando se liquide al proveedor, se concluye que “en el presente caso la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento, de los datos que figuran en la consulta, se desprende que en el ejercicio 2008, y una vez adquirida la instalación a crédito, ésta se encontraba en condiciones de funcionamiento”.

¹⁵⁷² López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 36.

¹⁵⁷³ Consulta V1863-08, de 16 de octubre de 2008, de la DGT. Sin embargo, en la normativa foral vasca no es suficiente que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, sino que es necesario que haya entrado en funcionamiento de forma efectiva (Consulta n.º 6230, de 21 de diciembre de 2012, de la Hacienda Foral de Vizcaya).

¹⁵⁷⁴ Sanz Gadea señalaba hasta tres interpretaciones, en función de la fecha de decisión de la inversión, la fecha de puesta a disposición o la fecha de entrada en funcionamiento, por lo que consideraba conveniente que la norma reglamentaria precisara este extremo, Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 112. Pero a pesar de la aclaración reglamentaria, Gutiérrez y Villaró aún encuentran supuestos oscuros, “dado que la normativa aplicable en materia urbanística y de intervención administrativa exige la obtención de las licencias de primera ocupación, cuando se trate de obras, y de instalación o autorización para la puesta en funcionamiento, cuando se trate de actividades o instalaciones, la Administración pudiera considerar que la inversión con derecho a la deducción no se encuentra en condiciones de funcionamiento hasta tanto no se hayan obtenido las referidas licencias y autorizaciones administrativas”. Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, págs. 1303 y 1304.

material¹⁵⁷⁵, a la que se remite la consulta de la Dirección General de Tributos de 16 de marzo de 2009 (V0489-09), considera que un activo está en condiciones de funcionamiento desde que puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir, cuando está disponible para su utilización¹⁵⁷⁶. Asimismo, la consulta número 2 del Boletín 44, de diciembre de 2000, del ICAC señala que “con carácter general, se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes de inmovilizado, después de superar un montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados”¹⁵⁷⁷. De esta forma, como aclara la consulta de la Dirección General de Tributos de 11 de octubre de 1999 (1841-99), cumpliendo el resto de los requisitos exigidos para tener derecho a la deducción por protección al medio ambiente, las inversiones efectuadas en 1996 en elementos patrimoniales puestos en condiciones de funcionamiento en 1997 tendrán derecho a la misma en este último ejercicio¹⁵⁷⁸. Del mismo modo, la consulta de la Dirección General de

¹⁵⁷⁵ Actualmente, Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

¹⁵⁷⁶ Sánchez Galiana, a estos efectos, acude a la consulta de la DGT de 25 de noviembre de 1985, según la cual las características que permitirían precisar la incorporación de un elemento al proceso productivo serían dos: que la inversión genere ingresos y que el elemento haya alcanzado su plena capacidad productiva, entendido no en el sentido de que el elemento deba de funcionar a plena capacidad continuamente, sino que pueda alcanzar en cualquier momento la plena capacidad. A la vista de estos requisitos, señala que “en el caso de elementos que precisen autorización administrativa de puesta en marcha, el hecho de constatar el correcto funcionamiento de las instalaciones, para otorgar la citada autorización, determinar que el elemento ha alcanzado su plena capacidad productiva, pero ello no quiere decir que haya de generar ingresos. Por lo que la fecha a tener en cuenta será aquella en que se cumplan los dos requisitos anteriormente indicados”, Sánchez Galiana, José Antonio, Pallarés Rodríguez, Rosario y Crespo Miegimolle, Miguel, *El Nuevo Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit., pág. 182.

¹⁵⁷⁷ La DGT, en sus consultas de 16 de octubre de 2008 (V1863-08) y 2 de noviembre de 2009 (V2443-09), se remite a la referida consulta del ICAC y concluye que, en el caso de instalaciones fotovoltaicas (artículo 39.3 del TRLIS), con carácter general, dicho momento requiere la formalización del contrato con la empresa eléctrica, la conexión de la instalación a la red y, en general, el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial para que se produzca la puesta en servicio de la instalación, tras la finalización, en su caso, de las pruebas de funcionamiento, con independencia de que entre efectivamente en funcionamiento o no.

¹⁵⁷⁸ Véase, asimismo, la contestación del Programa Informa nº 840, de fecha 27 de febrero de 1998, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, reconociendo que la deducción es aplicable a todas las

Tributos de 26 de abril de 2000 (0937-00), considera que las inversiones efectuadas en ejercicios anteriores en elementos patrimoniales puestos en condiciones de funcionamiento en el ejercicio 1998 tendrán derecho a la deducción en este último ejercicio.

Vemos, pues, que el legislador ha hecho coincidir el criterio fiscal de realización de la inversión con el contable, al establecer como hecho determinante para la aplicación de la deducción la puesta en condiciones de funcionamiento¹⁵⁷⁹. En efecto, la Norma de Valoración 3ª, de Normas particulares sobre Inmovilizado material, dispone que la valoración de las instalaciones técnicas comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, al igual que la Norma de Valoración 2ª, sobre Inmovilizado material, al definir el precio de adquisición y coste de producción, como veremos a continuación. Dicha coincidencia entre normativa fiscal y contable conducirá a que la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean susceptibles de empezar a amortizarse¹⁵⁸⁰.

Por tanto, como ha señalado la Dirección General de Tributos, “la cuantificación del importe de la deducción se realizará con la normativa vigente en el período

inversiones realizadas en el año 1997, con independencia de a qué período impositivo correspondan. En el mismo sentido, López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 34.

¹⁵⁷⁹ García Izquierdo ha apuntado, no obstante, que pese a la autorización ambiental integrada, si la inversión estuviera sujeta a otro tipo de autorización o licencias (por ejemplo, urbanística), la Administración tributaria podrá entender que la inversión no está en condiciones de funcionamiento hasta que se obtengan las referidas autorizaciones, García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 26.

¹⁵⁸⁰ López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 36. Obsérvese que el artículo 1.4 del RIS dispone que “los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento”. Obsérvese que serían aquí trasladables las consideraciones realizadas por Sanz Gadea, en relación con las amortizaciones, sobre la existencia de un requisito de afectación de las inversiones a las actividades económicas de la empresa, puesto que, aunque ninguna norma exige expresamente que los elementos amortizables deban estar afectos a la actividad económica, tanto las normas contables como las fiscales dan por supuesta dicha afectación al señalar como momento de inicio de la amortización la puesta en condiciones de funcionamiento, Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades...*, Tomo I, *op. cit.*, pág. 530.

impositivo en el que se entienda realizada la inversión, esto es, cuando los elementos patrimoniales hayan sido puestos en condiciones de funcionamiento” (DGT V0801-11, de 28 de marzo de 2011, y DGT V1139-11, de 6 de mayo de 2011)¹⁵⁸¹.

En el caso de inversiones que se desarrollen en distintas fases, entendemos que, en el caso de que cada una de las fases tengan carácter independiente y sean susceptibles de ponerse en condiciones en funcionamiento de forma separada, podría entenderse realizada la inversión a la finalización de cada una de dichas

¹⁵⁸¹ Corrigiendo el criterio de la consulta de 23 de mayo de 2008 (DGT V1021-08), en la que se planteaba el ejercicio al que correspondía la deducción por un proyecto iniciado en 1997 de construcción y ejecución de una depuradora, con la finalidad de reducir el impacto medioambiental de las aguas residuales generadas por la actividad empresarial, en la que se destacan como fechas relevantes las siguientes:

- En marzo de 2005, la Confederación Hidrográfica del Guadiana, realizó el Acto de Reconocimiento Final de las Obras.
- En mayo de 2006, la citada Administración emitió Autorización para el vertido de aguas residuales.
- El 10 de octubre de 2007, la consultante solicitó el Certificado de convalidación, que se obtuvo el 15 de octubre de 2007.

La DGT, considerando que el primer día del plazo de presentación de la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a 2005 o 2006, es anterior al 10 de octubre de 2007, fecha en que se solicita el certificado de convalidación, concluye que la consultante sólo podrá aplicar la deducción por inversiones medioambientales en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 y conforme a la normativa vigente en dicho ejercicio (esto es, calculada con un tipo del 8%), lo cual implicaba no tener en cuenta la regla del artículo 35.1 del RIS en relación con la fecha de realización de la inversión.

Sorprendentemente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2013 (JUR 2013\317395) ha confirmado este último criterio. En su opinión, el certificado de la convalidación es un requisito indispensable que condiciona la eficacia de la deducción, de tal forma que si la inversión no se acompaña del certificado correspondiente, que acredite que la inversión es apta para aplicar la deducción, ésta no puede ser eficaz. En consecuencia, considera que, desde la perspectiva temporal, la deducción se aplicará en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el que el sujeto pasivo haya obtenido la certificación del órgano competente, por ser en ese momento cuando se acredita el cumplimiento de los requisitos exigidos, no siendo posible “imputar” las deducciones a las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios en los que se realizaron las inversiones (todo ello sin perjuicio de la aplicación provisional de la deducción en caso de haberse solicitado la certificación con anterioridad al inicio del plazo de declaración).

fases. En caso contrario, habría de esperarse a la finalización completa de la inversión y a la puesta en condiciones de funcionamiento del conjunto¹⁵⁸².

Como hemos comentado con anterioridad, el artículo 35.2 del RIS establece una regla especial¹⁵⁸³ para las inversiones objeto de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, considerando que la inversión se ha realizado en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor del contado del elemento patrimonial, siendo por tanto irrelevante a estos efectos la fecha de puesta en condiciones de funcionamiento¹⁵⁸⁴. Ahora bien, a continuación dispone que el disfrute de la deducción estará condicionado, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción

¹⁵⁸² En este sentido, si bien en relación con la deducción por adquisición de vehículos poco contaminantes que, hasta 31 de diciembre de 2010, se contenía en el apartado 2 del artículo 39 del TRLIS, en un supuesto en el que el vehículo se adquiere por partes a distintos proveedores, de forma que el vehículo resulta de la agregación de varios componentes físicos conformando el conjunto de todos ellos un elemento, siendo sus partes inseparables e indivisibles, la DGT concluye que, dado que los vehículos no estarán en condiciones de funcionamiento hasta que todas las partes de los mismos estén agregadas, la deducción “podrá aplicarse, no a medida que se van adquiriendo los distintos elementos sino en el momento y ejercicio en que el vehículo esté totalmente completado, con todas sus partes inseparables e indivisibles y sea puesto en condiciones de funcionamiento” (DGT V0616-05, de 14 de abril de 2005).

¹⁵⁸³ Así la califica la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 26 de octubre de 2010 (JUR 2011\91073), según la cual “la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento salvo que se trate de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero (apartado segundo) en cuyo caso se considerará realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato. Por consiguiente, el precepto distingue entre una regla general y otras especiales siendo una de ellas, la de los contratos de leasing, aplicable al presente caso”.

¹⁵⁸⁴ Así, la consulta de la DGT de 13 de julio de 2007 (V1552-07), en la que se analiza la adquisición de un camión por medio de un contrato de arrendamiento financiero suscrito en diciembre de 2005, si bien la puesta en condiciones de funcionamiento no se produce hasta el mes de marzo de 2006, por rotulación y carrozaje del mismo, concluye que podrá aplicarse la deducción (en este caso, la prevista en el apartado 2 del artículo 39 del TRLIS) “en el propio período en el que se ha formalizado el contrato de arrendamiento financiero, es decir, en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2005, estando sujeta la deducción practicada a la condición del ejercicio de la opción de compra. Si llegado el término del contrato no se ejercita dicha opción deberá regularizarse la deducción practicada en la forma establecida en el citado artículo 35 del RIS”. Con mayor claridad, y en relación con la deducción regulada en el artículo 39.3 del TRLIS, la consulta de 16 de octubre de 2008 (V1863-08) destaca que “el citado artículo 35 distingue entre las instalaciones adquiridas en régimen de arrendamiento financiero, en las que la inversión se entenderá realizada en el momento de la celebración del contrato, correspondiendo a dicho ejercicio la imputación de la deducción, y el resto, en las que la inversión, y por consiguiente la deducción, se imputarán al ejercicio en que las instalaciones se pongan en condiciones de funcionamiento”.

de compra, de forma que, de no ejecutarse ésta, el sujeto pasivo deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se hubiera podido ejercitar dicha opción, el importe de la deducción aplicada con sus intereses de demora.

7.2 Cálculo de la deducción

7.2.1 Base de la deducción

La base de la deducción, según el artículo 36 del RIS, será el precio de adquisición o coste de producción de la inversión¹⁵⁸⁵. A este respecto, las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente¹⁵⁸⁶ establecen que los costes elegibles deberán limitarse a los costes de inversión adicionales necesarios para lograr un nivel de protección ambiental superior al exigido por las normas comunitarias, encontrándose así un enlace con el requisito anteriormente comentado de que las inversiones deben permitir mejorar las exigencias establecidas por la normativa ambiental y no su mero cumplimiento.

La Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales, contiene en su norma quinta la regulación de los activos de naturaleza medioambiental, estableciendo que el registro de activos, la determinación del precio de adquisición o coste de producción y los criterios de amortización y correcciones valorativas a efectuar se registrarán teniendo en cuenta las normas de valoración

¹⁵⁸⁵ Con carácter previo al desarrollo reglamentario, Sanz Gadea, analizando el texto legal, entendía que lo más adecuado era identificar el importe de la inversión que determina la base de la deducción con el precio de adquisición del elemento patrimonial de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y el PGC, Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 112.

¹⁵⁸⁶ Comunicación de la Comisión publicada en el Diario Oficial 2008/C82/01, de 1 de abril de 2008, apartado 80 y Comunicación de la Comisión publicada en el Diario Oficial 2014/C200/01, de 28 de junio de 2014, pág. 18.

establecidas en el PGC y, en particular, en la Resolución de 9 de mayo de 2000, sobre determinación del coste de producción.

Por lo tanto, para determinar este precio de adquisición o coste de producción, deberemos acudir a la normativa contable, concretamente a la Norma de Registro y Valoración 2ª, sobre Inmovilizado material¹⁵⁸⁷, que define estos conceptos en los siguientes términos:

- Precio de adquisición¹⁵⁸⁸: el precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares¹⁵⁸⁹. Conforme a lo establecido desde el 1 de enero de 2008, formará parte del inmovilizado la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas¹⁵⁹⁰.

¹⁵⁸⁷ Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 103.

¹⁵⁸⁸ El satisfecho cuando el activo se compra o encarga a terceros, incluidos los gastos accesorios a la operación, López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 10.

¹⁵⁸⁹ La Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, analiza el tratamiento contable aplicable en los casos en que el precio acordado incluya un importe contingente. En tales casos, la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la contraprestación contingente, salvo que su pago dependa de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad (como la cifra de venta o el resultado del ejercicio), en cuyo caso los pagos contingentes se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

¹⁵⁹⁰ Conforme a la definición recogida en el plan de cuentas, la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (cuenta 143) recogerá el importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo. Según indica la Resolución de 1 de marzo

- Coste de producción¹⁵⁹¹: el coste de producción de los bienes fabricados o construidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción. Esta norma de valoración ha sido objeto de desarrollo por la Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Por su parte, la Norma de Registro y Valoración 3^a, de normas particulares del inmovilizado, señala que la valoración de las instalaciones técnicas comprenderá todos los gastos de adquisición, o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento. Concretamente, la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 incluye en el precio de adquisición o coste de producción los “gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso de producción”. Por el contrario, no se incluirán en el valor del activo, sino que se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos e ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse con el inmovilizado, antes o durante el período de fabricación o construcción, siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

de 2013, “la incorporación de este componente del coste a la valoración inicial del activo se producirá en la fecha en la que la empresa incurra en la obligación. Para el supuesto de activos en construcción, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esta circunstancia se producirá a medida que el inmovilizado en curso se incorpore al patrimonio de la empresa”.

¹⁵⁹¹ Aquél en que incurre el propio empresario cuando procede a la fabricación del correspondiente activo, López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 10.

Entre los gastos adicionales que se pueden incluir en el precio de adquisición hasta la puesta en condiciones de funcionamiento de los elementos patrimoniales, ya hemos comentado que Gutiérrez y Villaró mencionan, en una lista no cerrada, los estudios y proyectos necesarios para la implantación de dichas instalaciones. De esta forma, y a pesar de la literalidad del precepto legal, que se refiere únicamente a elementos patrimoniales del inmovilizado material consistentes en “instalaciones”, consideran que pueden beneficiarse de la deducción muy diferentes partidas contables. Asimismo, por la finalidad de la norma, deben gozar del derecho a la deducción las mejoras anticontaminantes que se produzcan en instalaciones que hubiesen entrado en funcionamiento con anterioridad a la entrada en vigor de este nuevo incentivo fiscal, siempre que se cumplan el resto de requisitos previstos en el artículo 38 (art. 45 RD 537/1997, art. 2 RD 1594/1997)¹⁵⁹².

La norma contable incluye los gastos financieros en el precio de adquisición o coste de producción cuando reúnan determinados requisitos¹⁵⁹³ y así lo considera la Dirección General de Tributos en sus consultas 2094-99 y 2096-99, ambas de 5 de noviembre de 1999, al disponer que los intereses intercalarios formarán parte de la base de la deducción en la medida en que, de acuerdo con la normativa contable, proceda su consideración como mayor valor de adquisición del correspondiente elemento patrimonial o de los elementos del mismo que tengan función de protección de medio ambiente. Este criterio, con el nuevo PGC, ha sido reiterado por la consulta de 21 de diciembre de 2011 (V2980-11),

¹⁵⁹² Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, págs. 1300 y 1301. En el mismo sentido, García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 26.

¹⁵⁹³ Como ha destacado Rodríguez Márquez, la activación de estos gastos ha pasado de ser voluntaria a ser obligatoria cuando concurren los requisitos previstos en el apartado 1 de la Norma de Registro y Valoración 2ª, según la cual “en las inmovilizaciones que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción”, Rodríguez Márquez, Jesús, “Base Imponible (II): Amortizaciones”, *op. cit.*, pág. 123.

según la cual “los gastos financieros que se hayan incluido en el precio de adquisición o coste de producción conforme a la norma de registro y valoración 2ª, apartado 1, del PGC y del PGC-PYMES, formarán parte de la base de la deducción, siempre que se cumplan los demás requisitos previstos para aplicar la deducción”.

Respecto a los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material, sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública (por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). Por el contrario, el Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser con carácter general recuperable, no se incluirá en el valor de adquisición¹⁵⁹⁴.

Sin embargo, la normativa foral vasca prevé expresamente la exclusión de la base de deducción de los intereses, impuestos indirectos y sus recargos, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos.

Por otra parte, el artículo 36 del RIS dispone que, en el caso de que la inversión no tenga como objeto exclusivo alguna de las tres finalidades de protección ambiental enunciadas en el artículo 33 del RIS, deberá identificarse la parte de la misma destinada a la protección del medio ambiente¹⁵⁹⁵. Una vez identificada la

¹⁵⁹⁴ Conforme a la Norma de Registro y Valoración 12ª del PGC, el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes. Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

¹⁵⁹⁵ Requisito que, para algún Tribunal, podrá ser comprobado por la Administración ambiental. En efecto, “si la Administración consideraba que no toda la inversión tiene por objeto exclusivo las finalidades recogidas en el artículo 40 del Real Decreto 537/1997 (RCL 1997, 992, 1415), debió, a la vista del indicado Informe, precisar claramente las partidas que considera que no deben incluirse, o al menos haber solicitado un informe complementario que determinase con claridad y precisión las instalaciones y los equipos que comprende la inversión y haber solicitado igualmente una relación pormenorizada, clara y precisa de los importes de los distintos equipos y de las distintas instalaciones, por separado, a los que se refiere la inversión, y no un importe total sobre toda la inversión, con la finalidad de comprobar si realmente toda la inversión se ha destinado a la finalidad establecida” (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 30 junio de 2011 (JUR 2012\83429).

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 finalidades¹⁵⁹⁶.

En consecuencia, como indica Cosín Ochaíta, las inversiones no tienen que tener por objeto exclusivo alguna de las finalidades de protección medioambiental, pudiéndose emplear en otras finalidades diferentes, pero sí deben de cumplir el requisito de guardar una relación directa con la función protectora del medio ambiente, y es en base a esa relación directa donde la deducción se aplicará¹⁵⁹⁷, de forma que, en el caso de que no se pudieran identificar y justificar tal relación, no podría aplicarse la deducción¹⁵⁹⁸.

En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 2 de abril de 2004 (JUR 2004\137661), según la cual “la norma reglamentaria favorece en este caso al administrado, en la medida en que determina que cuando las inversiones no tiene por objeto exclusivo la protección medioambiental, no las excluye de la deducción sino únicamente requiere que se identifique la parte de las mismas que cumple con tal finalidad”. A este respecto, el Tribunal concluye que “no es a la Administración quien debe determinar esa concreta parte de la inversión [destinada a la protección del medio ambiente], por el contrario la carga corresponde a quien pretende la certificación”¹⁵⁹⁹. Este

¹⁵⁹⁶ Sin embargo, considera Carbajo Vasco que la exigencia de esta identificación es reiterativa e innecesaria, puesto que para cubrir este requisito serviría la certificación de convalidación de la inversión, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 13.

¹⁵⁹⁷ Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas...”, pág. 710.

¹⁵⁹⁸ López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 35.

¹⁵⁹⁹ Para Borrero Moro, “la falta de implicación de la Administración en la aplicación de este aspecto de la exención, amparada por el Tribunal, parece rechazable, por partir de una concepción errónea de la exención como algo contrario a la Administración; cuando es una modulación del gravamen querida por el legislador como expresión del deber de contribuir”, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, pág. 100.

criterio es reiterado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 15 de mayo de 2009 (JUR\2009\282474), la cual rechaza la aplicación de la deducción al no haberse acreditado por la demandante mediante prueba suficiente, siendo la más idónea la pericial, la parte de la inversión que satisfacía alguna de las finalidades ambientales requeridas por el artículo 39 del TRLIS (en este caso, la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales) para poder aplicar la deducción, lo que conduce a considerar que no ha acreditado que concurra uno de los presupuestos establecidos para poder emitir el certificado de convalidación¹⁶⁰⁰. Y en el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 23 de julio de 2008 (JUR 2009\82677) advierte que “dado que la actividad principal de la aquí recurrente es la gestión de residuos peligrosos, la maquinaria adquirida era necesaria precisamente para el adecuado desarrollo de esa actividad, lo mismo que ocurría con los contenedores, sin que tampoco se haya acreditado que la inversión en cuestión tuviera una dedicación exclusiva o parcial a la mejora ambiental, que es lo que exige el artículo 36 del Real Decreto 1777/04”.

Dicho lo cual, hemos de hacer nuevamente referencia a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de septiembre de 2007, que, en contra del criterio de la Inspección, considera que la referencia obligada a la función protectora del medio ambiente está íntimamente relacionada con el requisito de tener por objeto alguna de las finalidades exigidas para las instalaciones, por lo que aquel requisito puede ser convalidado por la certificación, máxime si se tiene en cuenta que la expedición del certificado se lleva a cabo tras un reglado procedimiento en el que el destino a la protección del medio ambiente es comprobado por los técnicos correspondientes, de lo que cabe deducir que, si la certificación de convalidación identifica la parte de

¹⁶⁰⁰ Esta Sentencia se apoya en la del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 2 de febrero de 2004, la cual consideró que únicamente guardaba una relación directa con la protección del medio ambiente la parte de la inversión para la remodelación de una estación de servicio consistente en la doble capa de acero de los tanques destinados a almacenamiento de hidrocarburos o productos petrolíferos líquidos.

inversión que guarda relación directa con la protección ambiental, la Administración tributaria no podrá discutir su contenido.

Así, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sentencia de 6 de julio de 2006 (JUR\2007\111606) analiza la convalidación de dos unidades de recuperación de vapores y, en concreto, de las partidas correspondientes a asistencia técnica, visados y derechos, supervisiones, bombas de mayor potencia, limpieza de balsa API, dirección técnica y central de ingeniería, la cuales, a juicio de la Administración ambiental, no podía considerarse que estuvieran destinadas a la protección del medio ambiente, frente a lo cual Tribunal considera lo siguiente:

- En relación con las partidas de asistencia técnica, visados y derechos, supervisiones, dirección técnica y central de ingeniería, reiterando lo ya establecido en su Sentencia de 2 de febrero de 2004, concluye que “carece de todo fundamento separar el importe del recuperador de vapor, del coste de los trabajos y actuaciones necesarios para la instalación del recuperador de valor, y de coste de la redacción del proyecto para la ejecución de la obra. Esto es, aquellos gastos forman parte necesaria del coste de instalación de los recuperadores de vapor”.
- Respecto a las partidas de bombas de mayor potencia y limpieza de balsa API, señala que “la instalación de bombas de mayor potencia se justifica por el déficit de potencia de las inicialmente previstas, y la limpieza de la balsa era necesaria para la demolición de la misma para instalar en el mismo lugar la Unidad de Recuperación, como ha acreditado la actora”.

Por lo tanto, el objetivo de esta limitación es, conforme expone la consulta de 26 de abril de 2000 (0937-00), incentivar aquella parte de la inversión que tiene como objeto exclusivo la protección del medio ambiente. Esta es asimismo la postura de Herrera Molina y Serrano Antón, para los que no tendría sentido aplicar el beneficio fiscal sobre el importe total de la inversión, sino que debería

limitarse al “coste adicional que supone la instalación como consecuencia de su bondad ambiental”, aplicando el porcentaje de deducción sobre dicha cuantía, de forma que se respetase el criterio de las Directrices Comunitarias 94/C72/03, sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente, que establece que “los costes subvencionables deberán limitarse estrictamente al coste financiero adicional necesario para alcanzar los objetivos medioambientales”, debiéndose excluir “los gastos generales de inversión que no estén relacionados con la protección del medio ambiente”¹⁶⁰¹.

Como hemos indicado, las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente de 2014, actualmente vigentes, establecen que los costes subvencionables se limitarán estrictamente a los costes de las inversiones adicionales realizadas para alcanzar los objetivos de protección ambiental. Para la determinación de la parte de la inversión directamente relacionada con la protección ambiental, se establecen dos criterios:

- a) cuando los costes necesarios para alcanzar el objetivo ambiental puedan identificarse fácilmente en los costes totales de la inversión como inversión separada, dichos costes de inversión separada constituirán el coste subvencionable¹⁶⁰²;
- b) en todos los demás casos, los costes adicionales de inversión deberán establecerse comparando la inversión con la situación hipotética en ausencia de ayudas estatales. La hipótesis correcta estriba en el coste de una inversión técnicamente comparable que garantice un grado inferior de protección

¹⁶⁰¹ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 11. Las Directrices comunitarias a las que se hace referencia se publicaron en el Diario Oficial 1994/C72/03, de 10 de marzo de 1994, pág. 3, y estuvieron vigentes hasta 31 de diciembre de 2000, siendo posteriormente revisadas por las publicadas en el Diario Oficial 2001/C37/03, de 3 de febrero de 2001, pág. 3

¹⁶⁰² Este podría ser el caso, según exponen las Directrices, cuando el elemento medioambiental es un componente añadido, fácilmente identificable, a una instalación ya existente.

ambiental (correspondiente a las normas comunitarias obligatorias, caso de existir) y que de forma creíble podría conseguirse sin la ayuda (“inversión de referencia”)¹⁶⁰³.

En todo caso, lo que podemos encontrarnos es con el obstáculo derivado de la dificultad de identificar en la práctica la parte de la inversión que guarda relación directa con la protección ambiental, especialmente en casos en que no nos encontremos ante de instalaciones “final de línea”, sino integradas en el proceso productivo. Un buen ejemplo lo encontramos en la situación descrita en la consulta de la Dirección General de Tributos de 22 de junio de 2010 (V1407-10), en la que la entidad consultante, cuyo objeto social es la producción y comercialización de productos cerámicos, pretende realizar una inversión consistente en una nueva máquina de molienda que sustituya a otra, con el fin de aumentar la eficiencia tecnológica y disminuir los residuos industriales, que podrán incorporarse al proceso productivo y así reducir la cantidad de residuos que han de gestionarse. Ante la dificultad para identificar qué parte de la inversión guarda una relación directa con la función protectora del medio ambiente a efectos de determinar la base de la deducción, la consultante plantea tres posibles magnitudes: a) el porcentaje que supone la reducción de residuos industriales respecto de los obtenidos con la anterior molienda, aplicado sobre la nueva inversión; b) el importe que el proveedor de la nueva inversión haga constar como imputable a la reducción de residuos; c) el importe resultante de un informe realizado por un experto independiente. A la vista de estos hechos, la Dirección General de Tributos contesta que “en el caso planteado, la inversión realizada tiene por objeto cambiar el proceso productivo que, siendo más eficiente, produce menos residuos industriales, de manera que por el hecho de que el nuevo proceso de producción reduzca los residuos producidos por el

¹⁶⁰³ Por inversión técnicamente comparable se entenderá una inversión con la misma capacidad de producción y todas las demás características técnicas (excepto las que estén relacionadas directamente con la inversión adicional para la protección ambiental). Por otra parte, dicha inversión de referencia, desde un punto de vista empresarial, deberá constituir una alternativa creíble a la inversión objeto de evaluación.

mismo, no habilita a practicar la deducción, dado que la base de la deducción solamente alcanza a aquella cuya finalidad exclusiva es la reducción de residuos, por lo que de los escasos datos aportados no puede valorarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para practicar la deducción”.

Por último, ha de destacarse que corresponderá al sujeto pasivo acreditar el importe de la inversión que conforma la base de la deducción. Muy ilustrativa resulta la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de febrero de 2011 (JUR 2011\77318)¹⁶⁰⁴, en un supuesto en el que la Administración ambiental competente (en este caso, la Generalitat Valenciana) había convalidado la sustitución de tuberías en la red de una empresa distribuidora de gas, pero no la ampliación, dado que esta última inversión no implicaba una mejora ambiental respecto de las instalaciones ya existentes, sino de la actividad económica. Denegada la deducción por la Inspección, la Audiencia Nacional desestima el recurso del contribuyente “habida cuenta de que la actora no ha acreditado la parte del coste de la inversión que ha destinado a la sustitución de las tuberías, que es el único aspecto que ha sido convalidado por la Generalitat Valenciana”. Vemos así, como comentábamos con anterioridad, el juego del reparto competencial entre Administración ambiental (en este caso autonómica) y Administración tributaria estatal para delimitar la aplicación de la deducción, donde es la Administración ambiental la que comprueba la concurrencia de los requisitos de protección y mejora ambiental y la Administración tributaria la que comprueba la realización e importe de la inversión.

7.2.2 Exclusión de las subvenciones concedidas para financiar las inversiones

Tanto la norma legal (artículo 39.4 del TRLIS) como su desarrollo reglamentario (artículo 36 del RIS) prevén expresamente la exclusión de la base de deducción de la parte de inversión financiada con subvenciones, lo cual parece lógico, pues

¹⁶⁰⁴ Confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 junio 2012 (RJ 2012\11066).

lo que se incentiva es la inversión afrontada por la propia empresa¹⁶⁰⁵, no la financiada por terceros¹⁶⁰⁶, concretamente por el sector público¹⁶⁰⁷, sin perjuicio de que la concesión de la subvención pueda servir de indicio acerca del cumplimiento de los requisitos materiales para la aplicación de la deducción¹⁶⁰⁸, si bien, evidentemente, no definitivo¹⁶⁰⁹.

En efecto, en ocasiones las Administraciones Públicas (Unión Europea, Estado, Comunidades Autónomas, Entes Locales) conceden ayudas para la financiación de una determinada actividad que se considera de interés general¹⁶¹⁰. A este respecto, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley 38/2003, de 17 de diciembre,

¹⁶⁰⁵ Se ha de tratar, por tanto, en palabras de García Luque, de inversión interna, García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 86. Es decir, “la inversión incentivada es aquella que expresa el esfuerzo solidario del contribuyente; circunstancia a la que es ajena la inversión efectuada con dinero subvencionado, ya que el esfuerzo es de la comunidad”, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, pág. 100.

¹⁶⁰⁶ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 10.

¹⁶⁰⁷ Pérez-Bustamante Yábar, David, *El régimen tributario de la energía solar en España*, *op. cit.*, pág. 161. En definitiva, se trata de regular la compatibilidad de los distintos tipos de ayudas para evitar su duplicad, Cencerrado Millán, Emilio, “Subvenciones e Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, págs. 440 y 442.

¹⁶⁰⁸ En este sentido, si bien relación con la deducción por actividades de investigación y desarrollo, cabe citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de junio de 2011 (JT 2011/922), para la cual, si bien la concesión de una subvención no supone la existencia de un acto vinculante para la Administración tributaria, sí constituye un indicio relevante del derecho a aplicar la deducción.

¹⁶⁰⁹ También en relación con la deducción por actividades de investigación y desarrollo, cabe hacer una referencia a la Sentencia de la Audiencia Nacional de Sentencia de 22 de septiembre de 2008 (JUR 2008\320595), citada por Arnáiz Arnáiz, que aclara que la calificación fiscal de la actividad no está condicionada por la calificación técnica. En concreto, señala que, aunque las subvenciones concedidas por el Ministerio de Ciencia y Tecnología calificaran el proyecto como I+D, “como bien razona la Inspección, y la resolución del TEAC, para que pueda obtenerse la deducción prevenida en el artículo 33 de la ley 43/1995, debe concurrir los requisitos exigidos en dicho precepto, sin que todo proyecto I +D, aunque tenga la condición técnica de tal, pueda beneficiarse de los beneficios fiscales recogidos en dicho precepto, puesto que la norma fiscal constituye una ley especial sobre las más generales que permitan calificarlos como tales, por lo que la aplicación de aquella norma, tendrá preferencia sobre estas otras, cuando se trate de interpretar y aplicar una norma de naturaleza tributaria, por tanto no puede hablarse de descoordinación, ni atentado al principio de seguridad jurídica y buena fe”, Arnáiz Arnáiz, Teodoro, “La deducción por I+D e IT: algunas consideraciones...”, *op. cit.*, pág. 13.

¹⁶¹⁰ Sobre las diferencias entre las subvenciones y los incentivos fiscales, véase Fernández Farreres, Germán, *La subvención: concepto y régimen jurídico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, págs. 112-119.

General de Subvenciones, se entiende por subvención¹⁶¹¹ toda disposición dineraria realizada por las Administraciones Públicas (Administración General del Estado, Administración Autonómica y Administración Local), así como por sus organismos y demás entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, a favor de personas públicas o privadas y que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizado o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

Como se puede observar, uno de los elementos consustanciales para calificar una ayuda como subvención es que se concedan por una Administración pública¹⁶¹², si bien la normativa contable española, a diferencia de la internacional,

¹⁶¹¹ La DGT, en su consulta 1307-98, de 20 de julio de 1998, define la subvenciones como “aquellas cantidades, dinerarias o en especie, que la Administración en sentido amplio reconoce a favor de las empresas, a fondo perdido y con carácter regular o periódico, y que tienen su causa en lograr con esta técnica de fomento la realización de unos fines, considerados muy convenientes al interés público. La empresa subvencionada, normalmente, está obligada a materializar el importe de la subvención percibida en un determinado sentido, previamente establecido por el concedente de la misma”.

¹⁶¹² Así lo destaca Martínez Vargas, quien, compartiendo las palabras de Sanz Gadea, considera que sólo pueden considerarse como subvenciones las concedidas por las entidades públicas, Martínez Vargas, Julián, “Tributación de las subvenciones...”, *op. cit.*, pág. 2; Martínez Vargas, Julián, “Contabilización de las subvenciones...”, *op. cit.*, pág. 110; Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto sobre Sociedades contenidas en la Ley 12/1996...”, *op. cit.*, pág. 106. La cuestión había sido ya profusamente analizada por Fernández Farreres, para quien la personalidad jurídico-administrativa del otorgante de la subvención es requisito esencial e inexcusable para calificar una subvención como tal, Fernández Farreres, Germán, *La subvención: concepto y régimen jurídico*, *op. cit.*, págs. 133 y 150.

contempla un término de subvención más amplio que el que se desprende de la Ley General de Subvenciones¹⁶¹³.

La Norma de Registro y Valoración 18ª del PGC regula el tratamiento contable de las subvenciones, distinguiendo entre las subvenciones reintegrables y las no reintegrables. Las primeras se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables, mientras que estas últimas se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados a patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingreso sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención.

Por lo tanto, para determinar el registro contable de las subvenciones es preciso clarificar cuándo tendrán carácter no reintegrable, puesto que únicamente las ayudas que presenten esta característica se minorarán de la base de la deducción. A estos efectos, la norma contable dispone que la subvención “se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión¹⁶¹⁴ y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado”¹⁶¹⁵.

¹⁶¹³ En este sentido, Fabra Valls acude a la consulta nº 8 del BOICAC nº 77, de marzo de 2009, conforme a la cual “el término subvención de la NRV. 18ª del PGC 2007 debe ser entendido de una forma más amplia que el que tiene en la legislación española que regula las subvenciones públicas, de forma que se incluyen, por ejemplo, las transferencias que pueden recibir las entidades y empresas públicas en las que la Administración es propietaria o socio mayoritario”, Fabra Valls, Modesto, “La integración de las subvenciones en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, Tribuna Fiscal, nº 242, diciembre de 2010, pág. 16. De lo que no parece existir duda, siguiendo a Cencerrado Millán, es de que las subvenciones concedidas al amparo de la Ley General de Subvenciones constituirán siempre un ingreso contable y fiscal puesto que se cumplirán las exigencias contables para su registro como ingreso, Cencerrado Millán, Emilio, “Subvenciones e Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 402. En todo caso, el Plan contable distingue a estos efectos entre subvenciones oficiales, para referirse a las otorgadas por las Administraciones Públicas, y las donaciones y legados, en relación con las concedidas por empresarios y particulares, AECA, *Ingresos Ordinarios*, Documento nº 13, Madrid, 2013, pág. 40.

¹⁶¹⁴ El ICAC ha aclarado, por medio de la consulta nº 11 del BOICAC 75 de septiembre de 2008, que, en aquellas subvenciones que, adicionalmente a la realización de una actuación concreta, exigen como condición el mantenimiento de un determinado comportamiento (por ejemplo, mantener un activo), se considera que, siempre y cuando se haya realizado por parte de la empresa la actuación concreta exigida

De las diversas clasificaciones de las subvenciones¹⁶¹⁶, la más tradicional distingue entre las subvenciones corrientes o de explotación y las subvenciones de capital. Siguiendo la definición del PGC de 1990, cuyos principios se mantienen en el actual PGC de tal forma que su tratamiento no difiere sustancialmente entre un Plan y otro¹⁶¹⁷, ambas categorías de subvenciones pueden definirse de la siguiente forma:

- Subvenciones de capital: las concedidas por las Administraciones Públicas, empresas o particulares, para el establecimiento o estructura fija de la empresa. Estas subvenciones, cuando se concedan para la adquisición de activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se

en las condiciones de la concesión (la adquisición del activo), en relación con las condiciones de mantenimiento futuro, se pueden presumir cumplidas, cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se esté llevando a cabo el comportamiento exigido como condición y no existan dudas razonables de que la empresa no alterará el citado comportamiento en el período exigido. Este criterio se incorporó posteriormente en la Disposición Adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables aplicables a determinadas empresas públicas, la cual es de aplicación general y distingue, en los que aquí nos interesa, los dos siguientes supuestos:

a) Subvenciones concedidas para adquirir un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el período fijado en los términos de la concesión.

b) Subvenciones concedidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

¹⁶¹⁵ La doctrina viene a coincidir en que este último requisito es el esencial para la consideración de la exención como reintegrable, Fabra Valls, Modesto, “La integración de las subvenciones en la base imponible...”, *op. cit.*, pág. 17; Larriba Díaz-Zorita, Alejandro y Mir Fernández, Carlos, “Contabilización de subvenciones, donaciones y legados”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 329-330, 2010, pág. 133.

¹⁶¹⁶ Acudiendo a la NIC 20 y a la NIC 41, Ciudad Gómez y Milanes Montero clasifican las subvenciones en función de que estén relacionadas con activos o con ingresos (subvenciones de capital o subvenciones de explotación), en función de la forma de subvención (monetarias o no monetarias) y en función de que se impongan o no condiciones para su concesión (condicionales o incondicionales), Ciudad Gómez, Adelaida y Milanes Montero, Patricia, “Tratamiento contable de las subvenciones. Análisis comparado de la normativa en función del tamaño empresarial”, *Partida Doble*, nº 206, enero de 2009, pág. 39; Ciudad Gómez, Adelaida y Milanes Montero, Patricia, “Situación actual y tendencias de futuro en la regulación contable de las subvenciones en el marco normativo español”, *Técnica Contable*, nº 717, marzo de 2009, pág. 52.

¹⁶¹⁷ Profesores del CEF, *Manual del Nuevo Plan General Contable*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007, págs. 411-412.

imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

- Subvenciones de explotación: las concedidas por las Administraciones Públicas, empresas o particulares al objeto, por lo general, de asegurar a éstos una rentabilidad mínima o compensar “déficits” de explotación, las cuales se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

En definitiva, como ha señalado la Dirección General de Tributos, una subvención tendrá “el carácter de subvención de capital siempre que tenga como finalidad la financiación de inmovilizado o capital fijo del empresario o profesional. No obstante, si su objeto es garantizar, durante el inicio de la actividad, unos ingresos mínimos, deberá tratarse como una subvención corriente”¹⁶¹⁸.

De acuerdo con lo expuesto, con carácter general las subvenciones recibidas para la financiación de inversiones medioambientales recibirán la consideración de subvenciones de capital¹⁶¹⁹ y, por tanto, se integrarán en la cuenta de

¹⁶¹⁸ Entre otras, DGT V0429-05, de 18 de marzo de 2005; DGT V0526-10, de 17 de marzo de 2010; DGT V0778-13, de 12 de marzo de 2013.

¹⁶¹⁹ En este sentido, Martín Fernández señala que para que pueda entenderse que una inversión se encuentra financiada con una subvención, es preciso que esta tenga la consideración de subvención de capital, no corriente, y que esta concedida para financiar esa concreta inversión. Por el contrario, tratándose de otras subvenciones de capital, tendrá que prorratearse su importe entre las inversiones, del total financiadas por la subvención, destinadas a la protección del medio ambiente. En el caso de que la inversión sólo otorgue el derecho parcial a la deducción, la subvención también deberá prorratearse a efecto de minorar la base de la deducción, Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión...”, *op. cit.*, 2004, pág. 98. De forma similar, Lucas Durán considera que de la redacción de la norma se infiere que únicamente minorarán la base de deducción las subvenciones de capital, pero no las de explotación ni los beneficios tributarios reconocidos en otros tributos, puesto que técnicamente no pueden calificarse como subvenciones, aun cuando puedan resultar equivalentes, Lucas Durán, Manuel, “Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 139. Todo ello sin perjuicio, claro está, de la existencia de subvenciones ambientales encuadrables en la categoría de subvenciones de explotación,

resultados en proporción a la depreciación de las inversiones financiadas. No obstante, al establecerse por la normativa fiscal la minoración de las subvenciones, no en función de su imputación contable, sino de su destino a la financiación de las inversiones ambientales, se establece un criterio de imputación en la base de la deducción para las subvenciones de capital diferente del criterio de imputación contable a resultados.

Este criterio también difiere del establecido para las subvenciones en la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, puesto que el artículo 35 del TRLIS dispone que la base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas e imputables como ingreso en el período impositivo¹⁶²⁰, habiendo destacado la doctrina la ausencia de justificación para esta diferenciación¹⁶²¹. Teniendo en cuenta que la razón, en su momento, para que se minorara únicamente el 65% de las subvenciones era corregir la propia tributación de la subvención como ingreso¹⁶²² (entonces al 35%) y que en la actualidad el tipo de gravamen general se encuentra fijado en el 30%, nos encontramos con un desacompasamiento del apartado 4 del artículo 39

como pueden ser las destinadas a la realización de proyectos de sistemas de gestión de calidad y medio ambiente, Suárez Falcón, Heriberto, Balboa La Chica, Pedro M., Carrasco Díaz, Daniel, “El tratamiento contable de los distintos tipos de subvenciones. El caso de las empresas de transporte”, Partida Doble, nº 174, febrero de 2006, pág. 49.

¹⁶²⁰ Por su parte, la normativa foral vasca establece que se minorará de la base de deducción el 67,5% del importe de las subvenciones recibidas por la adquisición de los bienes.

¹⁶²¹ Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1305; García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 28; Piedra Arjona, Sebastián y Barril Carulla, Jaime, “Las bonificaciones. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”, en Berché Moreno, Eduardo (Dir.), *Tratado sobre la imposición directa*, Bosch Editor, Barcelona, 2012, pág. 819.

¹⁶²² Si bien cabe señalar que el proyecto europeo de Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades prevé la exención de los ingresos derivados de subvenciones directamente imputables a la adquisición, construcción y mejora de activos fijos con el objetivo de apoyar las inversiones en bienes de equipo, Mora Agudo, Leonor, Navarro Heras, Emilio y Prado Román, Miguel, “Base imponible común consolidada vs. Normativa...”, *op. cit.*, pág. 97.

del TRLIS (y correlativamente del RIS) al no haberse previsto que la base de deducción se minorara en el 70% de las subvenciones¹⁶²³.

Como venimos señalando, las subvenciones que minoran la base de la deducción son las no reintegrables, puesto que, en caso contrario, se registran como pasivo de la empresa y la financiación de las inversiones mediante endeudamiento no limitaría la base de la deducción¹⁶²⁴, si bien deben hacerse dos precisiones. Por una parte, la posible existencia de préstamos condonables si los proyectos financiados se ejecutan correctamente, los cuales se calificarán como subvención por la parte no reintegrable¹⁶²⁵. Por otra parte, la posible consideración de la existencia de una subvención implícita en el caso de préstamos “blandos” o con intereses subvencionados¹⁶²⁶. Esta cuestión ha sido analizada por la Dirección General de Tributos en su consulta de 21 de diciembre de 2011 (V2980-11), la cual, apoyándose en el criterio del ICAC, concluye que los préstamos con intereses subvencionados se registrarán contablemente como un pasivo, si bien la diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda tendrá la

¹⁶²³ En este sentido, Cencerrado Millán ha puesto de manifiesto que no parece seguirse ningún criterio evidente para reducir en unos casos el 65% de las subvenciones y en otros el 100%, así como la desconexión con la evolución de los tipos de gravamen, Cencerrado Millán, Emilio, “Subvenciones e Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 444.

¹⁶²⁴ Pérez-Bustamante Yábar, David, *El régimen tributario de la energía solar en España*, *op. cit.*, pág. 161-162.

¹⁶²⁵ Señala Fabra Valls que, aunque la norma contable española guarde silencio sobre el tratamiento de los préstamos condonables, la aplicación de la regla general de considerar la subvención como tal a partir del momento en que no es reintegrable conducirá a la conclusión que la parte del préstamo no reembolsable se considerará como subvención en el momento en que se ejecuten adecuadamente los distintos hitos del proyecto financiado, Fabra Valls, Modesto, “La integración de las subvenciones en la base imponible...”, *op. cit.*, pág. 18.

¹⁶²⁶ Siguiendo a Fabra Valls, para el análisis de este tipo de medidas cada vez más habituales, encuadrables en el supraconcepto de ayudas públicas, ha de acudirse al artículo 2.4.h) de la Ley General de Subvenciones. Advierte este autor que, conforme a dicho artículo, “del crédito oficial no tiene carácter de subvención, salvo en los supuestos en que la Administración Pública subvencione al prestatario la totalidad o parte de los intereses u otras contraprestaciones de la operación de crédito, precepto del que se desprende, a sensu contrario, que cuando los intereses están bonificados, los préstamos oficiales sí se consideran subvenciones”, Fabra Valls, Modesto, “La integración de las subvenciones en la base imponible...”, *op. cit.*, pág. 21. Desde el punto de vista contable, se ha señalado que “cuando el importe de la subvención ha de ser devuelto, la subvención es reintegrable, constituyendo de hecho un préstamo sin intereses”, AECA, *Ingresos Ordinarios*, *op. cit.*, pág. 41.

consideración de subvención y, en consecuencia, minorará la base de la deducción¹⁶²⁷.

Por otra parte, en ocasiones la concesión de la subvención se produce una vez realizadas las inversiones. En estos casos, podemos encontrarnos con la

¹⁶²⁷ “Por tanto, al tratarse de un préstamo, a efectos contables, se deberá registrar la financiación recibida como un pasivo financiero aplicando el apartado 3.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (B.O.E. de 20 de noviembre) o, en su caso, el apartado 2.1 de la NRV 9ª del Plan General de Contabilidad de PYMES (en adelante, PGC-PYMES) aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (B.O.E. de 21 de noviembre). Al respecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en respuesta a la consulta N° 1 del BOICAC 81/marzo/2010, relativa a los préstamos con tipo de interés subvencionados por un Ente Público señaló que:

“(…) De acuerdo con lo anterior, el pasivo financiero se valorará en el momento inicial por su valor razonable ajustado por los costes de transacción, pudiendo registrarse estos costes directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias si la empresa aplica el PGC-PYMES. Posteriormente, registrará el pasivo financiero a coste amortizado aplicando el método del tipo de interés efectivo. Por tanto, el valor por el que deben registrarse inicialmente los préstamos de conformidad con las normas del PGC es su valor razonable que, en este caso particular no coincidirá con el importe recibido.

Para calcular el valor razonable de estos préstamos que no devengan intereses o que devengan intereses inferiores a los de mercado, debemos acudir a una técnica de valoración como, por ejemplo, el valor actual de todos los flujos de efectivo futuros descontados (técnica prevista para calcular el valor razonable en el punto 6º.2 del Marco Conceptual del PGC).

El tipo de interés a utilizar para determinar el valor razonable de la deuda será el tipo de interés de mercado, es decir, el tipo incremental de financiación de la empresa prestataria, tal y como se deduce de la respuesta a la consulta número 3 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) nº 15, de diciembre de 1993, que, al tratar el registro de un préstamo concedido a un tipo de interés inferior al de mercado, propone la utilización del tipo de interés correspondiente a préstamos de características similares:

«Sin embargo, ante las condiciones especiales en que se pueden encontrar determinados préstamos, en los que se identifica claramente una subvención de tipo de interés, la contabilización del gasto por intereses devengados en cada ejercicio se deberá cuantificar a través de un tipo de interés de mercado correspondiente a préstamos de características similares (...).»

Adicionalmente y atendiendo al fondo económico de la operación, al tratarse de préstamos concedidos a tipo de interés cero o a tipo inferior al de mercado, se pondrá de manifiesto una subvención de tipo de interés, por diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda determinado de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores (valor actual de los pagos a realizar descontados al tipo de interés de mercado).

Dicha subvención se reconocerá inicialmente como un ingreso de patrimonio que, en principio, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de la NRV 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC o PGC-PYMES, de acuerdo con un criterio financiero (...).”

En consecuencia, en el presente caso el importe de la subvención, que no formará parte de la base de deducción, se corresponderá con la diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda determinada conforme a la normativa contable mencionada”.

situación de que la subvención se conceda en un ejercicio posterior a aquel en el que se han realizado las inversiones, planteándose por tanto el problema de cómo determinar la base de la deducción. Las alternativas podrían ser las siguientes:

- La subvención se minoraría de la base de la deducción en el ejercicio en que se ha concedido¹⁶²⁸.

Sin bien esta solución no parece la técnicamente más correcta, la ventaja de esta opción es que no afecta a las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de ejercicios anteriores ni interrumpe su período de prescripción. Sin embargo, no toma en consideración que la subvención se encuentre referida a inversiones y deducciones de ejercicios anteriores. Por otra parte, podríamos encontrarnos que en el ejercicio en que se concede la subvención no se hayan realizado inversiones con derecho a deducción, con lo cual existirían inversiones que finalmente se hubieran beneficiado de una deducción superior a la debida¹⁶²⁹, lo que exigiría corregir la deducción inicialmente tomada.

¹⁶²⁸ A favor de esta interpretación se pronuncia, en relación con la deducción por gastos de investigación y desarrollo, Castillo Padilla y López Martínez: “Como puede observarse, hemos optado por una solución práctica consistente en aplicar una «deducción negativa», lo cual puede resultar, cuando menos, curioso. Sin embargo, creemos que es la solución más acertada, ya que la posibilidad alternativa consistiría en modificar las deducciones de los ejercicios anteriores (años 2001 y 2002 en nuestro ejemplo) una vez conociéramos la percepción de la subvención, a través de declaraciones complementarias. Esta manera de proceder nos llevaría a no cumplir con lo establecido en el artículo 33 de la LIS cuando habla de minorar la base de deducción en el 65% de las subvenciones imputables como ingreso, lo cual se produce en el año de su concesión (año 2003 del ejemplo) y nunca antes”, Castillo Padilla, Felipe y López Martínez, Nicomedes, “Investigación y desarrollo e innovación tecnológica, año 2001”, *Tribuna Fiscal*, nº 127, 2001, pág. 77.

¹⁶²⁹ De forma similar, en relación con las actividades de investigación y desarrollo, se pronuncia la Guía de Incentivos Fiscales para la Ciencia y Tecnología 2002: “Conforme a los criterios de imputación de subvenciones antes señalados, bien podría darse la paradoja de que un gasto subvencionado generase la deducción en el ejercicio en que se incurre, mientras que la imputación del 65% de la subvención en el siguiente ejercicio no pudiera realizarse en la práctica, por no existir base de deducción (gastos incurridos) en el mismo. En estos supuestos, lo razonable podría ser corregir la deducción inicialmente aplicada, aunque la norma no contempla tal previsión, por lo que parece excesivo apreciar la existencia de dicha obligación”. Ministerio de Ciencia y Tecnología, *Guía de Incentivos Fiscales para la Ciencia y Tecnología 2002*, págs. 27-28.

- Dado que la subvención se ha concedido por la realización de determinadas inversiones, deberá tomarse en consideración para la determinación de la base de la deducción de dichas inversiones, mediante la correspondiente regularización. En este caso, si la concesión de la subvención se notifica con anterioridad a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, se conocerán todos los parámetros necesarios para el correcto cálculo de la deducción. Sin embargo, mayores problemas podemos encontrar en el caso de que la notificación de la concesión de la subvención se haya producido una vez finalizado el plazo de declaración voluntaria. Inicialmente, la Dirección General de Tributos, en relación con la deducción por actividades de I+D, consideró que era preciso presentar una declaración complementaria para corregir la deducción practicada en su momento sin minorar las subvenciones concedidas, lo que conllevaría el devengo de los recargos por ingreso extemporáneo¹⁶³⁰. Posteriormente, el Centro Directivo modificó su criterio, al entender excesivo exigir al obligado tributario la presentación de una declaración complementaria que conllevara los correspondientes recargos por circunstancias que le son totalmente ajenas y sin que haya mediado ningún tipo de culpa o negligencia. Por lo tanto, concluye que la regularización deber realizarse, de acuerdo con lo previsto

¹⁶³⁰ Este supuesto es resuelto por la consulta de la DGT de 2 de junio de 1994, referente a la deducción por inversiones en I+D, la cual parte de la finalidad de la norma, que es conceder el beneficio fiscal exclusivamente sobre el esfuerzo inversor del sujeto pasivo. Por ello, concluye que “cuando estas subvenciones financien gastos acometidos con anterioridad, el más adecuado cálculo de la deducción exige que, a efectos del cálculo de la base de deducción, las subvenciones reduzcan aquellos gastos que financian, por lo que si estos gastos fueron base de deducción en ejercicios anterior, una vez que se conozca la correspondiente subvención, deberá corregirse la deducción en su día practicada”. El criterio es reiterado en la consulta de 8 de febrero de 2007 (V0237-07), en relación con unas actividades de I+D realizadas en el ejercicio 2004 que son subvencionadas en el ejercicio 2005. Conforme a esta consulta, “la aplicación de la deducción en el Impuesto de Sociedades del período impositivo de 2004 se considera en este sentido adecuada por parte de la entidad consultante, al no haberse producido aún la imputación del ingreso correspondiente a la subvención. Una vez imputado éste, y dado que la base de la deducción de dicho período se ha de minorar en el 65% de la subvención, lo cual originaría un importe a ingresar superior al de la autoliquidación inicialmente presentada o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la inicialmente autoliquidada, será necesario presentar una declaración complementaria a la declaración correspondiente al año 2004, de acuerdo con el artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

en el artículo 122.2 de la Ley General Tributaria y 137.3 del TRLIS¹⁶³¹, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que sea imputable la percepción de la subvención, integrando el exceso de deducción inicialmente tomada junto con sus intereses de demora¹⁶³².

La concesión de subvenciones puede originar problemas adicionales en el caso de que surja la obligación de proceder a su reintegro como consecuencia del incumplimiento de alguno de los requisitos del beneficiario o del destino de la subvención a los que se encontrara condicionada su concesión, los cuales vienen regulados en el artículo 37 de la Ley 38/2003, de 17 diciembre, General de Subvenciones¹⁶³³. En estos supuestos, de seguir concurriendo los requisitos

¹⁶³¹ Sin embargo, debe advertirse que dicho mecanismo no está previsto para este supuesto, sino para aquellos en los que por acontecimientos posteriores las inversiones dejan de reunir los requisitos que permitían la aplicación de la deducción (por ejemplo, que las inversiones no mantengan los niveles de protección exigidos o que se transmitan con anterioridad a la finalización del período mínimo de mantenimiento).

¹⁶³² La Dirección General de Tributos reconoce este cambio de criterio en su consulta de 25 de junio de 2007 (V1366-07) y es reiterado en la consulta vinculante de 7 de septiembre de 2007 (V1837-07), según la cual “en caso de que en 2005 se devengue la subvención por el proyecto de investigación y desarrollo realizado en 2004, correspondería regularizar el exceso de la deducción declarada y practicada en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo de 2004, junto con los intereses de demora, en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo al cuál, en el año 2005, fuera imputable la percepción de la subvención”.

¹⁶³³ Conforme a dicho precepto, estos casos son: obtención de la subvención falseando las condiciones requeridas para ello u ocultando aquéllas que lo hubieran impedido; incumplimiento total o parcial del objetivo, de la actividad, del proyecto o la no adopción del comportamiento que fundamenta la concesión de la subvención; incumplimiento de la obligación de justificación o la justificación insuficiente; incumplimiento de la obligación de adoptar medidas de difusión de la financiación mediante subvenciones; resistencia, excusa, obstrucción o negativa a las actuaciones de comprobación y control financiero, así como el incumplimiento de las obligaciones contables, registrales o de conservación de documentos, en determinadas circunstancias; incumplimiento de las obligaciones impuestas así como de los compromisos asumidos, con motivo de la concesión de la subvención, en determinadas circunstancias; la adopción, en virtud de lo establecido en los artículos 87 a 89 del Tratado de la Unión Europea, de una decisión de la cual se derive una necesidad de reintegro; en los demás supuestos previstos en la normativa reguladora de la subvención. A la vista de dicha relación de causas de reintegro, García Luengo ha criticado la notable confusión generada al unir bajo un mismo concepto situaciones tan distintas como supuestos causantes de la invalidez del acto administrativo, supuestos causantes de la revocación del acto administrativo y supuestos de sanción (generalmente desproporcionados) por incumplimiento de obligaciones accesorias, García Luengo, Javier, *El reintegro de las subvenciones*, Editorial Aranzadi, 2010, págs. 19, 24 y 26.

Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 38/2003, las causas de reintegro de la subvención venían reguladas en el artículo 81.9 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria: incumplimiento de la

exigidos por la normativa para la aplicación de la deducción, el sujeto pasivo habría realizado un ingreso excesivo en el ejercicio en que aplicó la deducción puesto que la subvención habría sido indebidamente minorada de la base de deducción, por lo que podría solicitar la devolución de ingresos indebidos siempre que no hubiese transcurrido el período de cuatro años de prescripción fijado en la Ley General Tributaria¹⁶³⁴.

Pero no sólo es importante prestar atención a las subvenciones por sus implicaciones en el cálculo de la base imponible, sino que pueden ser un factor a analizar para determinar si una determinada inversión podrá ser objeto de deducción. A este respecto, la concesión de las subvenciones suele estar sujeta a una serie de controles, preparación de memorias técnicas y aportación de documentación, fases todas ellas que, una vez superadas, pueden permitir conocer, con cierto grado de seguridad, si las inversiones subvencionadas serán objeto asimismo de convalidación para la deducción. Del mismo modo, la concesión definitiva de la subvención puede ser un elemento a tomar en consideración para la convalidación de las inversiones por la administración ambiental competente.

7.2.3 Tipo y límite de la deducción

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tras la recuperación de la deducción por la Ley de Economía Sostenible, podrán deducir el 8% del importe de las inversiones realizadas que reúnan todas las condiciones y requisitos que se han ido comentando, si bien el porcentaje original de la deducción era del

obligación de justificación; obtener la subvención sin reunir las condiciones requeridas para ello; incumplimiento de la finalidad para la que la subvención fue concedida; incumplimiento de las condiciones impuestas a las Entidades colaboradoras y beneficiarios con motivo de la concesión de la subvención.

¹⁶³⁴ Adicionalmente, debería contabilizarse un gasto por la parte de la subvención que hubiera sido imputada previamente como ingreso, el cual tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible, de la misma forma que los intereses de demora que se pudieran exigir junto con el reintegro de la subvención. Por el contrario, en el caso de que se impusiera algún tipo de sanción por el indebido disfrute de la subvención, esta no sería deducible conforme a lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS, Cencerrado Millán, Emilio, “Subvenciones e Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, págs. 432-433.

10%¹⁶³⁵, habiéndose generado importantes dudas por la confusa redacción de las disposiciones de dicha Ley referentes a su entrada en vigor, que han tenido que ser resueltas por la Dirección General de Tributos¹⁶³⁶. Conforme al criterio de este Centro Directivo, las inversiones realizadas en los ejercicios iniciados entre el 1 de enero de 2010 y el 5 de marzo de 2011 (esto es, en el caso de sociedades con ejercicio naturales, en los ejercicios 2010 y 2011) se podrán beneficiar de una deducción del 2%, mientras que para el caso de inversiones realizadas en los ejercicios iniciados a partir de 6 de marzo de 2011 (esto es, en el caso de sociedades con ejercicio natural, a partir del ejercicio 2012), el porcentaje de deducción será el 8%¹⁶³⁷.

Recordemos que, como ha señalado la Dirección General de Tributos, “la cuantificación del importe de la deducción se realizará con la normativa vigente en el período impositivo en el que se entienda realizada la inversión, esto es, cuando los elementos patrimoniales hayan sido puestos en condiciones de funcionamiento” (DGT V0801-11, de 28 de marzo de 2011, y DGT V1139-11, de 6 de mayo de 2011)¹⁶³⁸, salvo que resulte de aplicación la norma especial prevista para las inversiones financiadas mediante arrendamientos financieros.

¹⁶³⁵ La recuperación del tipo del 10% se ha propuesto en la enmienda nº 31 en el Congreso del Grupo Parlamentario IU, ICV-EUIA, CHA: La Izquierda Plural al Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), nº 25-2, de 6 de noviembre de 2012.

¹⁶³⁶ Consultas vinculantes de 24 de noviembre de 2011 (V2790-11), 16 de febrero de 2012 (V0346-12) y 20 de noviembre de 2013 (V3399-13).

¹⁶³⁷ En todo caso, el porcentaje de deducción es inferior al previsto en los tres territorios forales vascos y Navarra, que asciende al 15% (artículo 43 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya; artículo 44 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto Sobre Sociedades de Alava; artículo 43 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Guipuzcoa; artículo 69 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, de la Comunidad Foral de Navarra). La deducción será del 30% para las inversiones realizadas en los equipos a que se refiere la Orden del Consejero de Ordenación del Territorio y Medio Ambiente del Gobierno Vasco por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.

¹⁶³⁸ Corrigiendo el criterio de la consulta de 23 de mayo de 2008 (DGT V1021-08), en la que se planteaba el ejercicio al que correspondía la deducción por un proyecto iniciado en 1997 de construcción y ejecución de una depuradora, con la finalidad de reducir el impacto medioambiental de las aguas

Conviene reseñar la particularidad existente en Canarias, territorio que disfruta de un Régimen Económico Fiscal especial respecto del vigente en el resto del territorio nacional, dadas las circunstancias singulares de este territorio: su carácter insular, la lejanía, las especiales condiciones geográficas, geológicas y climáticas, así como la escasez de recursos naturales. Dicho Régimen Económico Fiscal se encuentra regulado en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que, entre otras reformas, diseña un sistema de incentivos a la inversión en Canarias en el que, homologándose su regulación con la del resto del territorio nacional, se conserva la peculiaridad existente en este territorio. En lo que se refiere a las deducciones por inversiones medioambientales, las particularidades del régimen de Canarias se regulan en el artículo 94 de la citada norma, concretándose en que los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80% a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

En la Tabla 14 se resume la evolución de los tipos de la deducción desde su origen:

residuales generadas por la actividad empresarial, en la que se destacan como fechas relevantes las siguientes:

- En marzo de 2005, la Confederación Hidrográfica del Guadiana, realizó el Acto de Reconocimiento Final de las Obras.
- En mayo de 2006, la citada Administración emitió Autorización para el vertido de aguas residuales.
- El 10 de octubre de 2007, la consultante solicitó el Certificado de convalidación, que se obtuvo el 15 de octubre de 2007.

La DGT, considerando que el primer día del plazo de presentación de la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a 2005 o 2006, es anterior al 10 de octubre de 2007, fecha en que se solicita el certificado de convalidación, concluye que la consultante sólo podrá aplicar la deducción por inversiones medioambientales en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 y conforme a la normativa vigente en dicho ejercicio (esto es, calculada con un tipo del 8%), lo cual implicaba no tener en cuenta la regla del artículo 35.1 del RIS en relación con la fecha de realización de la inversión.

Tabla 14: Evolución de los tipos de la deducción (artículo 39.1 del TRLIS)

Ejercicios iniciados en el período	01/01/97-31/12/06	01/01/07-31/12/07	01/01/08-31/12/08	01/01/09-31/12/09	01/01/10-05/03/11	A partir de 06/03/11
Tipo general	10%	8%	6%	4%	2%	8%
Canarias	30%	28%	26%	24%	22%	28%

Fuente: Elaboración propia

Esto tipos son inferiores tanto a los previstos en la normativa foral vasca y navarra (15% o 30% en el caso de inversiones realizadas en equipos contemplados en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias) como a los porcentajes máximos de intensidad de la ayuda establecido por las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente, tal y como se han reproducido con anterioridad en las Tabla 1 y 2.

En efecto, el tipo de deducción por el que ha optado el legislador es equiparable al establecido para inversiones acogibles a otro tipo de deducciones (Investigación y Desarrollo, 8%). Sin embargo, en el caso de los gastos, el porcentaje de deducción alcanza hasta el 42%, apreciándose por tanto grandes diferencias. No obstante, no han de obtenerse conclusiones precipitadas, puesto que, por una parte, es una opción del legislador determinar qué actividades decide incentivar con mayor intensidad en cada momento y, como hemos señalado con anterioridad, no debemos olvidar que la determinación de la base de deducción difiere de un incentivo a otro, especialmente en relación con el porcentaje de las subvenciones que son excluidas de la base deducción.

Lo que sí es destacable, en relación con las deducciones por gastos de investigación y desarrollo, es el establecimiento de un tipo incrementado para aquellos gastos que superen la media de los efectuados en los dos años

anteriores¹⁶³⁹. En estos casos, se aplicará el porcentaje general (27%) hasta dicha media y el incrementado sobre el exceso respecto de ésta (42%). Sin embargo, como se habrá podido observar, las deducciones por inversiones medioambientales no prevén este mecanismo incentivador del incremento del esfuerzo de las empresas cada año para la consecución de unos objetivos. A nuestro juicio, esto se debe a dos razones principales:

- Por una parte, únicamente está previsto para el supuesto de deducciones por la realización de gastos¹⁶⁴⁰. Así, por ejemplo, la deducción por inversiones afectas exclusivamente a la actividad de investigación y desarrollo disfrutan únicamente de un tipo fijo del 8%, sin posibilidad de incrementarlo aunque las inversiones acogidas a deducción superen a las de ejercicios anteriores. En este punto, probablemente el legislador haya opinado que las inversiones, al contrario de los gastos, no son realizadas de forma recurrente por las empresas, dado el importante desembolso económico que suelen llevar aparejadas.
- Por otra parte, el legislador ha optado por fomentar una mayor implicación de las empresas en la consecución de determinados objetivos tecnológicos, económicos y sociales, como son la investigación y el desarrollo, la

¹⁶³⁹ Un sistema equivalente es el previsto en la deducción por creación de empleo minusválido, que establece una deducción de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de minusválidos, por tiempo indefinido, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos con dicho tipo de contrato del período inmediatamente anterior.

¹⁶⁴⁰ Sin perjuicio de que, como hemos comentado, en la tramitación del Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética se ha propuesto una nueva deducción por la realización de gastos corrientes relacionados con la movilidad sostenible al trabajo, que ascendería al 50% de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de dichos gastos e imputables como ingreso en el período impositivo, entendiéndose por gastos relacionados con la movilidad sostenible al trabajo los siguientes: (i) los servicios de autobús de empresa, (ii) la adquisición de bicicletas para los empleados, (iii) las compensaciones a los trabajadores por uso de coche compartido o bicicleta, (iv) la adquisición de abonos de transporte público para los trabajadores para acceder al puesto de trabajo. Se trata de la enmienda nº 31 en el Congreso del Grupo Parlamentario IU, ICV-EUIA, CHA: La Izquierda Plural al Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), nº 25-2, de 6 de noviembre de 2012.

formación de los trabajadores (vigente para los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2011) y el empleo de trabajadores discapacitados. Sin embargo, las deducciones por inversiones medioambientales, tal y como se encontraban configuradas originalmente (fundamentalmente, la adaptación de las instalaciones para el cumplimiento de la normativa ambiental), tendían a requerir únicamente la realización de la inversión en un ejercicio, en el cual se alcanzaría dicho objetivo. No obstante, desde la modificación operada con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 27 de abril de 2003, que limita el derecho a la deducción a aquellas inversiones realizadas para “mejorar” las exigencias establecidas en la normativa ambiental, ha desaparecido ese “techo conceptual” que a su vez limitaba la realización de inversiones ambientales a lo largo de varios ejercicios, por lo que se podría justificar la existencia de un tipo incrementado.

Tampoco se contemplan en la actualidad sistemas que incentiven la realización de este tipo de inversiones por parte de las pequeñas y medianas empresas, como pudieran ser el establecimiento de porcentajes superiores de deducción, el reembolso de la deducción cuando la empresa no disponga de cuota suficiente para compensarla o el establecimiento de una deducción específica para este tipo de empresas¹⁶⁴¹.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que esta deducción se ve limitada en su aplicación puesto que se practicará, conforme a lo dispuesto al artículo 44.1 del

¹⁶⁴¹ En este sentido, en relación con las deducción por actividades de I+D+i, Rivas Sánchez, Carlos, “Los incentivos fiscales a la innovación...”, *op. cit.*, pág. 153. Cabe señalar que una de las críticas que se ha realizado a este incentivo es que son las grandes empresas las que principalmente lo han aprovechado, Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 10. Esta crítica, con la que se ha tratado de justifica la eliminación generalizada de los beneficios fiscales, parece demonizar en cierta manera a las grandes empresas, lo cual no podemos compartir, puesto que, si bien es cierto que pueden necesitar de menos ayudas para alcanzar los objetivos ambientales perseguidos, no debemos olvidar que son precisamente dichos objetivos los que dan origen al beneficio fiscal y no el tipo de entidad que permite alcanzarlos. En consecuencia, si la mejora del medio ambiente se alcanza gracias a las inversiones de las grandes empresas, estas son merecedora del premio fiscal al dar lugar a un beneficio para toda la colectividad.

TRLIS, una vez realizadas las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales¹⁶⁴². En consecuencia, en el caso de que la cuota, una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones mencionadas, no sea superior a cero, las deducciones por inversiones medioambientales no podrían aplicarse en el ejercicio de su generación.

Asimismo, el precepto añade una restricción adicional al limitar la cuantía conjunta de todas las deducciones, a un 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones (cuota íntegra ajustada)¹⁶⁴³. Sin embargo, este límite se elevará hasta el 45% (ejercicios iniciados entre el 1 de enero de 2000 y el 1 de enero de 2004)¹⁶⁴⁴, el 50% (ejercicios iniciados entre el 1 de enero de 2004 y el 1 de enero de 2015)¹⁶⁴⁵ o el 60% (ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016)¹⁶⁴⁶

¹⁶⁴² “De aquí se deduce que, la cantidad sobre la que gira el coeficiente límite es la cuota íntegra ajustada positiva que se determina restando de la cuota íntegra el importe de la deducción por doble imposición interna e internacional y, en su caso, las bonificaciones” (DGT V1693-07, de 30 de julio de 2007).

¹⁶⁴³ No obstante, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012, 2013, 2014 y 2015, este límite será del 25%, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

En el caso de Canarias, el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, dispone que el límite máximo de la deducción por inversiones será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modalidad de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales. En consecuencia, el límite de las deducciones medioambientales en Canarias, partiendo del límite del 35% para el territorio común, ascenderá al 70%.

¹⁶⁴⁴ Artículo 3.Tres de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

¹⁶⁴⁵ Artículo 2.Ocho de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

¹⁶⁴⁶ La Ley de Economía Sostenible preveía la entrada en vigor de este incentivo a partir del 6 de marzo de 2011. No obstante, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012, 2013, 2014 y 2015, este límite será del 50%, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, lo cual significa que para todas las empresas con ejercicio natural no surtirá efecto el incremento del límite al 60% hasta el ejercicio 2016.

para el conjunto de las deducciones cuando la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica exceda, por sí misma, del 10% de la cuota íntegra ajustada.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas¹⁶⁴⁷, como consecuencias de las normas anteriores, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos¹⁶⁴⁸. Así, por ejemplo, la última declaración en la que podrá aplicarse la deducción correspondiente a una inversión realizada en el ejercicio 2006 será la referida al período impositivo 2021¹⁶⁴⁹.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- En las entidades de nueva creación.

¹⁶⁴⁷ En este caso, el límite incrementado es único y conjunto para las deducciones del ejercicio y las procedentes de ejercicios anteriores (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2002, JT 2003/36).

¹⁶⁴⁸ En la redacción original del artículo 37 de la LIS, el plazo de aplicación de deducciones de ejercicios anteriores era de cinco ejercicios. Por medio de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, medidas fiscales, administrativas y de orden social para 2002, el plazo se extendió, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2002, hasta los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos, excepto las deducciones por investigación científica e innovación tecnológica y por inversiones en tecnologías de la información y comunicación, cuyo plazo será de quince años. El Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, incrementa para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2012, y con carácter permanente, el plazo de aplicación de las deducciones a 15 años (18 años para las deducciones por investigación científica e innovación tecnológica y por inversiones en tecnologías de la información y comunicación), extendiendo los efectos de esta extensión del plazo a las deducciones que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012. Conforme a la Disposición transitoria trigésimo sexta introducida por dicho Real Decreto-Ley, el plazo de 15 años para la aplicación de las deducciones será también de aplicación a las deducciones que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012.

¹⁶⁴⁹ DGT V2041-13, de 18 de junio de 2013.

- En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas¹⁶⁵⁰.

A esos efectos, la DGT, en relación con la deducción del artículo 39.3 del TRLIS, ha señalado que los “resultados positivos” se refieren a los “beneficios desde un punto de vista contable, cualquiera que sea la base imponible correspondiente al mismo”¹⁶⁵¹, siempre y cuando “la obtención de tales beneficios se produzca dentro del plazo de prescripción de cuatro años correspondiente al período impositivo en que nazca el derecho a deducir correspondiente a las inversiones realizadas por el sujeto pasivo”. De esta forma, señala la consulta, si las inversiones se han realizado durante los ejercicios 2006 a 2008, pero la entidad no obtuviese beneficios hasta el ejercicio 2018, habría transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años de las inversiones realizadas en el ejercicio 2008, por lo que no cabrá diferir el cómputo de los plazos legalmente establecidos, los cuales comenzarán a computar a partir de la fecha de conclusión del período impositivo en que haya nacido el derecho a la correspondiente deducción (DGT V0651-09, de 31 de marzo de 2009). En el mismo sentido se pronuncia la consulta de la DGT de 7 de diciembre de 2005 (V2470-05).

¹⁶⁵⁰ En este caso, el diferimiento del cómputo del plazo de aplicación únicamente aplicaría a las deducciones generadas a partir del año en que se produzca el saneamiento, pero no a las generadas en ejercicios anteriores que se encontraran pendientes de aplicación, según Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de julio de 2003 citada por Rodríguez Viciano, Marta, Díaz Gutiérrez, Ignacio, Alonso Salcedo Iñigo y Pérez Aguilar, María, “Deducciones para incentivar la...”, *op. cit.*, pág. 1464.

¹⁶⁵¹ Se ha señalado que “la sujeción del inicio del cómputo del plazo al signo del resultado contable, en lugar de al resultado fiscal, puede llevar a situaciones en que, p.e., una sociedad de nueva creación que aplique una deducción generada en ejercicios anteriores en un ejercicio el que el resultado contable hubiere sido negativo, podría diferir conforme al citado criterio el cómputo del plazo de aplicación de las deducciones que quedaran pendientes”. Por esta razón, se ha considerado que “desde un punto de vista fiscal, es más lógico en este sentido condicionar el inicio del cómputo del período de aplicación de las deducciones al ejercicio en que por primera vez, el resultado fiscal (base imponible) obtenido por el sujeto pasivo sea positivo”, Rodríguez Viciano, Marta, Díaz Gutiérrez, Ignacio, Alonso Salcedo Iñigo y Pérez Aguilar, María, “Deducciones para incentivar la...”, *op. cit.*, pág. 1463.

7.3 Mantenimiento de la inversión y de los niveles de protección.

7.3.1 Mantenimiento de la inversión

Conforme al artículo 44 del TRLIS, no es suficiente para disfrutar de esta deducción la realización de determinadas inversiones, sino que los elementos patrimoniales afectos a la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente deberán permanecer en funcionamiento¹⁶⁵² durante cinco años, o tres si se trata de bienes muebles¹⁶⁵³, o durante su vida útil si fuere inferior¹⁶⁵⁴. Para la calificación de un bien como mueble o inmueble, a estos efectos, habrá de acudirse a los criterios de Derecho Civil¹⁶⁵⁵.

¹⁶⁵² La permanencia en funcionamiento implica la incorporación del elemento patrimonial al proceso productivo, excluyéndose, por tanto, los elementos patrimoniales cedidos a terceros, salvo que dicha cesión constituya el objeto económico del sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2003 o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 2 de noviembre de 2000, citadas por Rodríguez Viciana, Marta, Díaz Gutiérrez, Ignacio, Alonso Salcedo Iñigo y Pérez Aguilar, María, “Deducciones para incentivar la...”, *op. cit.*, pág. 1466.

¹⁶⁵³ El plazo de mantenimiento de tres años para los bienes muebles se introdujo, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 25 de junio de 2000, por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, de medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. En su redacción original el plazo mínimo de mantenimiento previsto por el artículo 37.3 era de cinco años. En relación con el plazo de mantenimiento de las inversiones realizadas en los períodos iniciados con anterioridad a 25 de junio de 2000, una vez superada dicha fecha, la Dirección General de Tributos (DGT 0601-03, de 6 de mayo de 2003, y DGT 1320-03, de 16 de septiembre de 2003), estableció el criterio de que será la legislación vigente en el ejercicio en que se produce la inversión o adquisición de los elementos patrimoniales la que establezca los requisitos necesarios para poder practicar y, en su caso, consolidar, la deducción correspondiente.

¹⁶⁵⁴ El concepto de vida útil ha sido también objeto de polémica. La DGT, en relación con la deducción por adquisición de vehículos poco contaminantes, se remite al artículo 1 del RIS, conforme al cual “se entiende por vida útil el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual, es decir, es el período de tiempo en el que se agota la vida económica del activo” (DGT V483-08, 3 de marzo de 2008).

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 26 de junio de 2008, también en relación con la deducción del artículo 39.2 del TRLIS, ha analizado la cuestión en relación con una empresa, dedicada a la actividad de arrendamiento de vehículos turismos y comerciales, que adquiría los vehículos a las distintas marcas comerciales para su alquiler. El contrato incluía un pacto de recompra por parte del vendedor, fijándose el precio, plazo y demás condiciones de la recompra. En consecuencia, los vehículos permanecían en propiedad de la empresa por un período de tiempo de entre 12 y 18 meses. A juicio de la empresa, este era el plazo máximo, que por las especiales características de la actividad de alquiler de vehículos comerciales, estos son susceptibles de poderse dedicar a este tipo de actividad y este criterio ha sido ratificado con posterioridad por la Administración al admitir un plan especial de amortización para este tipo de vehículos.

En el caso de incumplimiento de este requisito de mantenimiento, el mismo artículo establece que, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora¹⁶⁵⁶.

En opinión de la Inspección, el concepto de “vida útil” no puede identificarse con el período en que, razonablemente, se espera que se produzcan ingresos, sino que la “vida útil” debe coincidir con la duración de la amortización, que para este tipo de activos está fijado en un plazo de siete años, criterio que parte de la asunción de que el valor residual de los vehículos debe ser nulo. De alguna manera, y si bien no se hace mención, el criterio de la Inspección parece apoyarse en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2002 (JUR 2003\143169) según la cual el concepto de vida útil haría referencia al período de funcionamiento de las inversiones derivado de las tablas de coeficientes de amortización o de un plan especial de amortización.

El TEAC rechaza el criterio de la Inspección y señala que el concepto de vida útil fiscal no es un concepto objetivo y que debe atenderse a las circunstancias que concurran en la empresa, incluso de cara a practicar las amortizaciones, prueba de lo cual es que las amortizaciones pivotan sobre el concepto de “depreciación efectiva” y la posibilidad de solicitar un plan especial de amortización.

A estos efectos, y si bien el concepto fiscal de vida útil no ha de coincidir necesariamente con el concepto contable, se considera relevante la distinción que el nuevo PGC establece entre “vida útil” (período durante el cual la empresa espera utilizar el activo) y “vida económica” (período durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios), de forma que no han de coincidir necesariamente uno y otro concepto. Criterio que en este caso concreto se vería ratificado por la aprobación por la Administración de un plan especial de amortización.

Por tanto, el TEAC no encuentra justificado el criterio de la Administración de que el valor residual debe ser nulo (criterio que deriva de la consideración de que la vida útil es de siete años y no la duración del contrato), dado que no se encuentra adecuadamente justificado y, de hecho, de los argumentos anteriores se desprendería lo contrario.

¹⁶⁵⁵ En este sentido se manifiesta la Dirección General de Tributos, al señalar que “no contiene la normativa del Impuesto sobre Sociedades una definición de bienes muebles e inmuebles, por lo que se hace necesario acudir a la definición que de dichos bienes se establece en el Código Civil” (DGT V3041-13, de 11 de octubre de 2013). En este caso, referente al mantenimiento de inversiones fotovoltaicas a efectos de la deducción del artículo 39.3 del TRLIS, el Centro Directivo acude al artículo 334 para señalar que “las placas solares y sus soportes, en la medida en que puedan ser separados del terreno sobre el que se asientan sin menoscabo alguno, esto es, sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto, tendrán, por naturaleza, la consideración de bienes muebles”. No obstante, conforme al mismo precepto, cabría plantearse “si las placas solares y sus soportes, aún teniendo la calificación de bienes muebles son considerados por el Código Civil como inmuebles por destino”, concluyendo que “en la medida en que la sociedad civil, no es titular del terreno sobre el que se asientan dichas placas, sino arrendataria del mismo, las citadas placas tendrán la consideración de bienes muebles a los efectos que aquí nos ocupan, por lo que el plazo de mantenimiento aplicable será de tres años, a efectos de lo dispuesto en el artículo 44 del TRLIS”.

¹⁶⁵⁶ Así recuerda la exigencia de este requisito la consulta de la DGT 1089-97, de 28 de mayo de 1997: “la adquisición de elementos destinados a la protección del medio ambiente a través de estas operaciones podrán disfrutar de la deducción establecida en el artículo 35.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se cumplan las demás condiciones exigidas a dicha deducción y, además, se manifieste el requisito de permanencia en funcionamiento a que se refiere el artículo 37.3 de la Ley del

Ahora bien, existen supuestos específicos en relación con la transmisión de los elementos patrimoniales destinados a la protección del medio ambiente con anterioridad al transcurso del plazo mínimo de mantenimiento de la inversión en los que no se entendería incumplido este requisito.

Este es el caso, por ejemplo, de las operaciones de lease-back, cuya incidencia ha sido tratada por la Dirección General de Tributos en su consulta de 22 de febrero de 2011 (V0419-11). En estas operaciones, en las que una entidad transmite a otra sociedad un elemento de inmovilizado y a continuación formaliza un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra cuyo objeto es el mismo elemento transmitido, el régimen fiscal aplicable es el regulado en el artículo 11.3 del TRLIS. Conforme a dicho precepto, en estas operaciones no se genera ninguna renta a efectos fiscales y contables como consecuencia de la transmisión del elemento en cuanto no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra y, además, el arrendatario debe computar en estas operaciones la amortización del elemento como si la transmisión no se hubiera realizado. De acuerdo con este tratamiento, la Dirección General de Tributos considera que no se perderá el derecho a la deducción por inversiones medioambientales al realizar el contrato de lease-back sobre el bien siempre y cuando el consultante hubiera cumplido todos los requisitos necesarios para la aplicación de la deducción, teniendo en cuenta que el consultante conserva la propiedad económica del elemento¹⁶⁵⁷.

En lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 92 del TRLIS dispone que los requisitos exigidos para disfrutar de las deducciones se referirán al grupo de sociedades, por lo que la Dirección General de Tributos ha entendido en diversas

Impuesto sobre Sociedades con carácter general a todas las deducciones reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

¹⁶⁵⁷ No obstante, añade la consulta, estas circunstancias son cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho de acuerdo con lo establecido en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre General Tributaria y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

consultas referentes a otras deducciones que las transmisiones intragrupo de elementos acogidos a deducciones no supone un incumplimiento de los requisitos de mantenimiento mínimo¹⁶⁵⁸.

Por otra parte, en el caso de operaciones sujetas al régimen especial de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS (fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores), el artículo 91 distingue las dos situaciones siguientes¹⁶⁵⁹:

- Cuando las operaciones mencionadas determinen una sucesión a título universal, la entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente.
- Cuando la sucesión no sea a título universal, la entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto que estuvieren referidos a los bienes y derechos transmitidos.

Finalmente, la Dirección General de Tributos ha entendido que, en el caso de inversiones realizadas por una sociedad civil con personalidad jurídica, no se incumple la regla de mantenimiento en el caso de transformación de la sociedad civil en una sociedad limitada, dado que, conforme a la normativa mercantil, “al conservar la sociedad civil su personalidad jurídica, una vez efectuada dicha transformación, no se producirá cambio alguno en la titularidad de dichas inversiones por lo que la mera transformación de la sociedad civil en sociedad mercantil no implicará, por sí misma, el incumplimiento del plazo de

¹⁶⁵⁸ Véase, por ejemplo, la consulta de la DGT 1941-99, de 21 de octubre de 1999, para la deducción por actividades de investigación y desarrollo. Por el contrario, la transmisión dentro del grupo mercantil (si no se aplica el régimen de grupos fiscales), supondría el incumplimiento de este requisito (DGT V2198-08, de 21 de noviembre de 2008, en relación con la deducción por actividades exportadoras).

¹⁶⁵⁹ Por el contrario, en el supuesto de que las referidas operaciones no fueran acogidas a este régimen especial, podría producirse un incumplimiento del requisito de mantenimiento (véase, por ejemplo, la consulta de la DGT 0949-00, de 26 de abril de 2000, en relación con una operación de escisión).

mantenimiento previsto en el artículo 44 del TRLIS” (DGT V3041-13, de 11 de octubre de 2013)¹⁶⁶⁰.

Por lo tanto, con carácter general, las inversiones realizadas para la protección del medio ambiente deberán mantenerse durante un período mínimo de cinco años, dado que en la mayor parte de los casos deberán considerarse como bienes inmuebles, con las excepciones señaladas en los supuestos anteriores.

7.3.2 Mantenimiento de los niveles de protección ambiental

Adicionalmente, como explica la parte expositiva del Real Decreto 1594/1997, “si bien el incentivo fiscal se justifica por el beneficio que reporta a la comunidad una mejora de los actuales niveles de gestión ambiental, el derecho a la deducción, como lógica consecuencia del principio de «el que contamina paga», se condiciona al mantenimiento de los niveles de protección del medio ambiente previamente establecidos por la Administración competente durante el plazo de permanencia de la inversión”¹⁶⁶¹.

A tal fin, conforme al artículo 35.3 del RIS, se entenderá que los elementos patrimoniales afectos a esta deducción permanecen en funcionamiento si se mantienen durante el plazo establecido en el artículo 44 del TRLIS (cinco años, tres años si se trata de bienes muebles, o su vida útil si fuese inferior) los niveles de protección del medio ambiente previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobado o celebrados por la Administración competente¹⁶⁶². A tal

¹⁶⁶⁰ Señala la Dirección General de Tributos que conforme al artículo 3 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, “en virtud de la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica.” Por su parte, el artículo 4 de la citada Ley 3/2009 recoge, entre los supuestos de transformación, la transformación de una sociedad civil con personalidad jurídica propia en cualquier tipo de sociedad mercantil.

¹⁶⁶¹ En este mismo sentido, Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar...”, *op. cit.*, pág. 1304.

¹⁶⁶² Con anterioridad a este desarrollo reglamentario, Sanz Gadea entendía que el requisito de permanencia en funcionamiento del artículo 37.3 de la LIS (actual artículo 44.3 del TRLIS) significaba en este caso “estar afecto a la protección del medio ambiente”, Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 113.

fin, la Administración tributaria podrá requerir de la Administración competente en materia de medio ambiente la expedición de un certificado que acredite el mantenimiento de los citados niveles de protección ambiental (DGT 1495-02, de 4 de octubre de 2002), ejemplificando el modelo cooperativo entre la Administración tributaria y la Administración ambiental¹⁶⁶³. Por ello, López Rodríguez indica que “no bastará con que tales elementos patrimoniales sigan perteneciendo a la empresa y figurando en su contabilidad transcurrido el plazo señalado, sino que durante dicho período deben permanecer en funcionamiento y ser técnicamente útiles en el fin de proteger el medio ambiente”¹⁶⁶⁴.

Si bien el artículo 39 del TRLIS no contiene mención alguna acerca sus consecuencias, ha de entenderse que el incumplimiento de este requisito¹⁶⁶⁵ originará la pérdida de la deducción en los mismos términos establecidos en el artículo 44.3 del TRLIS, esto es, ingresándose la cantidad deducida, además de

Por lo que se refiere a la inversión en instalaciones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables, a nuestro juicio, y al igual que ocurre respecto a la certificación de convalidación, no es de aplicación la previsión de que la Administración tributaria podrá requerir de la Administración competente en materia de medio ambiente la expedición de un certificado que acredite el mantenimiento de los niveles de protección ambiental, regulado en el artículo 42 del Reglamento, en la medida en que están inversiones no están sujetas al requisito de que las inversiones se realicen en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos ni, correlativamente, a que mantengan los niveles de protección ambiental previstos en dichos instrumentos. Sin embargo, Sanz Clavijo considera recomendable con algún tipo de documento u homologación que certifique la aptitud de la instalación o equipo durante el plazo de tres o cinco años, según proceda, Sanz Clavijo, Alfonso, “Energías renovables y política fiscal”, *op. cit.*, pág. 81.

¹⁶⁶³ Rodríguez Márquez, en relación con la deducción prevista en los impuestos ecológicos andaluces, de igual redacción, señala a este respecto que “la permanencia de la inversión será controlada por la Consejería de Economía y Hacienda, mientras que los niveles de protección medioambiental se certificarán por la de Medio Ambiente a requerimiento de la primera”, Rodríguez Márquez, Jesús, “La gestión de los impuestos ecológicos andaluces”, Noticias de la Unión Europea, nº 261, octubre de 2006, pág. 66.

¹⁶⁶⁴ López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 11. Este autor añade que “la existencia de estas condiciones quiere asegurar que los incentivos dispuestos realmente logran modificar las decisiones y las pautas de comportamiento de los contribuyentes, quienes, en reciprocidad al beneficio disfrutado, asumen el compromiso de mantener las inversiones efectuadas”.

¹⁶⁶⁵ “A los efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 44 de la Ley del Impuesto, se entenderá que los elementos patrimoniales [...]”.

los intereses de demora¹⁶⁶⁶. Obsérvese que realmente no se trata de un segundo requisito, sino que se configura como un criterio de determinación del cumplimiento del artículo 44.3 del TRLIS, de tal manera que la falta de mantenimiento de los niveles de protección ambiental conllevará que se entienda incumplido el requisito de mantenimiento recogido en el repetido precepto del TRLIS y, por tanto, dará lugar a la obligación de devolver la deducción.

Asimismo, el apartado 3 del artículo 137 del TRLIS (cuyo origen se encuentra en el artículo 143 de la LIS, al cual se añadió con efectos desde el 1 de enero de 2001 por la Ley 14/2000, de 29 diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social) dispone que el derecho a disfrutar de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable, de forma que, salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de la misma, el sujeto pasivo deberá ingresar, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora¹⁶⁶⁷.

Herrera Molina y Serrano Antón, refiriéndose al requisito de mantenimiento de la normativa foral, de redacción muy similar a la estatal entonces regulada en el Real Decreto 1594/1997, criticaban que no se hubieran previsto algunas

¹⁶⁶⁶ De la misma opinión, López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, pág. 11, para quien “la existencia de estas condiciones quiere asegurar que los incentivos dispuestos realmente logran modificar las decisiones y las pautas de comportamiento de los contribuyentes, quienes, en reciprocidad al beneficio disfrutado, asumen el compromiso de mantener las inversiones efectuadas”.

¹⁶⁶⁷ López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos...”, *op. cit.*, pág. 37.

excepciones, “como la sustitución de dichos activos por otros que ofrezcan mayor nivel de protección”¹⁶⁶⁸.

A esta crítica dio respuesta el Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, al añadir al artículo 42.3 (actualmente artículo 35.3 del RIS) un nuevo párrafo no contemplado en la anterior normativa, con la siguiente redacción:

“En el caso de que por razones tecnológicas, los elementos patrimoniales afectos a la presente deducción perdieran o disminuyeran su eficacia en materia de protección del medio ambiente durante los plazos a que se refiere este apartado, podrán ser sustituidos o complementados con otros elementos que contribuyan a la recuperación de los niveles de protección inicialmente previstos, sin que por ello se pierda el derecho a la deducción. En este caso, las inversiones que sustituyan o complementen a la inicial no podrán acogerse a la deducción regulada en el presente Título¹⁶⁶⁹”.

Ahora bien, debe advertirse que la sustitución de los elementos patrimoniales no originará la pérdida de la deducción únicamente en el supuesto de que su objetivo sea mantener unos niveles de protección que con las actuales instalaciones no sería factible. Por lo tanto, cualquier justificación de la sustitución distinta de la estrictamente ambiental implicará la pérdida de la deducción.

Lógicamente, la norma ha establecido que las nuevas inversiones no podrán acogerse a la deducción, pues en caso contrario se produciría un doble aprovechamiento de la deducción. No obstante, esa prohibición puede originar ciertos efectos, que se han calificado de paradójicos, en el caso de que las nuevas inversiones tengan un valor de adquisición superior al de las inversiones originales, pareciendo excesivo que se impida la aplicación de la deducción a la

¹⁶⁶⁸ Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *op. cit.*, pág. 11. Asimismo, Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 310.

¹⁶⁶⁹ El Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades únicamente ha modificado el final del párrafo al sustituir la expresión “*en el presente Título*” por “*en este título*”.

parte del valor de la nueva inversión que supere la antigua¹⁶⁷⁰. En nuestra opinión, una interpretación teleológica del incentivo permitiría la aplicación de la deducción por la parte de la inversión no afecta al cumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión¹⁶⁷¹.

7.4 Obligaciones formales y contables

7.4.1 No es necesario el reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria

A diferencia de otros beneficios fiscales, principalmente establecidos en el ámbito de la tributación local para evitar un uso abusivo e improcedente de los mismos¹⁶⁷², la aplicación de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente no exige la autorización¹⁶⁷³ o reconocimiento previo¹⁶⁷⁴ por

¹⁶⁷⁰ Bassas Pérez, Isabel y Hucha Celador, Fernando de la, “El régimen fiscal de los productores de electricidad...”, *op. cit.*, pág. 630. Estos autores destacan que incluso podría tratarse de un exceso reglamentario, dado que la aplicación estricta de este requisito, dudosamente encajable en el TRLIS, podría desvirtuar la naturaleza del incentivo.

¹⁶⁷¹ Esta interpretación podría encontrar un apoyo en la consulta de la Dirección General de Tributos V0408-06, en relación con la compatibilidad entre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por inversiones medioambientales. Si bien, como expondremos a continuación, no compartimos el criterio de dicha consulta, según la cual ambas deducciones serían incompatibles, el Centro Directivo prevé la posibilidad de aplicar la deducción medioambiental al exceso del precio de compra del elemento en que se materialice la reinversión exigida por la primera de las deducciones citadas.

¹⁶⁷² Véase Esteve Pardo, María Luisa, “Las exenciones rogadas en el ámbito tributario local. Sobre el efecto declarativo o constitutivo del acto administrativo de reconocimiento”, *Tributos Locales*, nº 105, 2012, págs. 112 y 125, para quien el reconocimiento de los beneficios fiscales rogados debería tener meramente carácter declarativo, de forma que los efectos de los beneficios fiscales se desplieguen desde el momento en que se reúnan los requisitos normativos para su disfrute y no desde que se dicte la resolución administrativa por la que se reconozca el derecho al beneficio fiscal.

¹⁶⁷³ García Carrera, bajo el régimen de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, destacaba, entre las características definitorias del concepto de incentivo o beneficio fiscal, la previa autorización administrativa concedida a solicitud del interesado, García Carrera, Joaquín, *Beneficios fiscales a las empresas*, *op. cit.*, pág. XII. La autorización previa es requerida en la actualidad, por ejemplo, para la aplicación del régimen fiscal especial de entidades navieras en función del tonelaje (capítulo XVII del título VII del TRLIS).

¹⁶⁷⁴ Previsto, por ejemplo, para los beneficios fiscales a los acontecimientos de excepcional interés público. El Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo regula en su artículo 9 el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Concretamente, se dispone

parte de la Administración tributaria¹⁶⁷⁵, sino que, como hemos analizado, es requisito inexcusable pero suficiente la solicitud en plazo de la certificación de convalidación por la Administración ambiental competente¹⁶⁷⁶. Por tanto, se trata de un incentivo fiscal automático, pues, como explica Sáenz de Bujanda, el efecto desgravatorio que con la deducción se persigue opera “ope legis”, es decir, con el mero cumplimiento de los requisitos legales, sin necesidad de que los sujetos pasivos acrediten con carácter previo ante la Administración tributaria el derecho al disfrute de la deducción¹⁶⁷⁷, si bien condicionado por la obtención de la repetida certificación de convalidación.

7.4.2 Obligaciones formales específicas

A diferencia de otros beneficios, la aplicación de la deducción no se condiciona al cumplimiento de requisitos formales adicionales. Así, por contraste, la regulación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 del TRLIS) establece la obligación de que los sujetos pasivos hagan constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de la reinversión, en tanto no se cumpla el plazo de mantenimiento de los elementos en que se ha materializado la reinversión¹⁶⁷⁸.

que el reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado, a la cual deberá adjuntarse la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que los gastos con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.

¹⁶⁷⁵ Ni siquiera de comunicación, como se exige en determinados regímenes especiales.

¹⁶⁷⁶ Distinto es el caso de la normativa foral navarra, en la que para la aplicación de la deducción será necesaria la aprobación expresa por el Departamento de Economía y Hacienda, previo informe, en su caso, del organismo oficial competente por razón de la materia. Recordemos que la deducción es del 15% sobre las inversiones en elementos del inmovilizado material afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa, siempre que dichas inversiones se realicen para mejorar las exigencias establecidas en la normativa medioambiental.

¹⁶⁷⁷ Sáenz de Bujanda, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *op. cit.*, pág. 461.

¹⁶⁷⁸ Obligación similar se establecía, por ejemplo, para la aplicación de la regla especial de deducibilidad del deterioro de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, previendo

Tampoco es necesario, a diferencia de la normativa foral vasca, comunicar de forma previa y con carácter general, la aplicación de la deducción¹⁶⁷⁹, si bien, a partir de 1 de enero de 2009, existe la obligación de presentar, con carácter previo a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades y como instrumento de control, información adicional para aquellos casos en que el importe de la deducción generada, con independencia de que haya sido aplicada o quede pendiente para ejercicios futuros, sea igual o superior a 50.000 euros¹⁶⁸⁰. La información, que deberá presentarse telemáticamente por medio del formulario aprobado al efecto, hará referencia a la identificación de la inversión realizada, describiéndose “los elementos, equipos o vehículos en los que ha consistido la inversión y se indicará la fecha de solicitud del certificado de convalidación de la inversión por la Administración competente en materia medioambiental”¹⁶⁸¹.

el artículo 12.3 del TRLIS la obligación de informar en la memoria de las cuentas anuales las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar.

¹⁶⁷⁹ Obligación, en el caso de la normativa foral vizcaína, que “tiene como finalidad facilitar a la Administración el conocimiento de un acto con trascendencia tributaria, y se configura como una obligación formal de los contribuyentes, y no como un requisito ineludible para la práctica de la deducción. Por lo tanto, la falta o retraso en el cumplimiento de esta obligación de comunicación no anula, por sí misma, el derecho a la deducción (en el caso de que éste exista, y así sea reconocido por el Departamento de Medio Ambiente de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el oportuno certificado de idoneidad medioambiental), sin perjuicio de que dicho incumplimiento pueda ser constitutivo de infracción tributaria, en los términos establecidos en la NFGT” (Consulta n.º 6230, de 21 de diciembre de 2012, de la Hacienda Foral de Vizcaya).

¹⁶⁸⁰ Artículo 2.7 de la Orden EHA/1338/2010, de 13 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2009, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. La legalidad de dicho precepto ha sido confirmada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2013 (JUR\2013\329497).

¹⁶⁸¹ Véase, por ejemplo, la Orden HAP/1023/2012, de 11 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación

7.4.3 Obligaciones de información contable

Ello no obsta a que deban atenderse las obligaciones contables de información ambiental a que hemos hecho referencia con anterioridad en este trabajo. En efecto, recordemos que la Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales de las cuentas anuales¹⁶⁸², establece la obligación de incluir en la nota fiscal de la memoria información sobre las deducciones por inversión en medidas para reducir el impacto medioambiental. Por su parte, en el apartado de la memoria referente a la información sobre medio ambiente, se incluirá, entre otros datos, la descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporado al inmovilizado material y la protección y mejora del medio ambiente, así como las subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental¹⁶⁸³.

telemática. Las instrucciones aprobadas por dicha Orden incluyen el siguiente ejemplo para la cumplimentación de la información adicional: “Construcción de una depuradora en la instalación industrial XXXXX y con fecha de solicitud de la convalidación de la inversión DD/MM/AA”.

¹⁶⁸² La primera aproximación sobre esta cuestión en el Derecho contable español se encuentra en la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, la cual señalaba que debía prestarse una especial atención, en relación con las empresas que realicen actividades eléctricas, a la inclusión en las cuentas anuales de la información relativa a las actuaciones empresariales con incidencia sobre el medio ambiente, con el objetivo de integrar progresivamente los criterios de preservación del entorno en los procesos de decisión económica de las empresas. Asimismo se indicaba que debía incluirse información en las cuentas anuales, relativa a las actuaciones empresariales que se materialicen en proyectos de ahorro, eficiencia energética y de reducción del impacto medioambiental para los que se produzca la deducción por inversiones prevista en dicha Ley (artículo 20.5).

¹⁶⁸³ De acuerdo con la consulta número 3 de del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas nº 55, de septiembre de 2003, la obligatoriedad de suministrar esta información en la memoria es extensible a todas las sociedades independientemente de los modelos utilizados en las cuentas anuales y, por tanto, a las empresas que formulan sus cuentas en modelos abreviados. Ahora bien, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas también recuerda que “en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes”.

7.5 Compatibilidad con otros incentivos regulados en el Impuesto sobre Sociedades

7.5.1 Deducciones

La compatibilidad de la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente y el resto de deducciones reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS ha sido objeto de una encontrada interpretación entre la Administración y el contribuyente.

La redacción original del artículo 44.2 del TRLIS establecía que una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad. Sin embargo, nada se establecía, al contrario que en la normativa precedente¹⁶⁸⁴ y salvo lo que a continuación se expondrá respecto a la deducción por investigación y desarrollo, acerca de la imposibilidad de que una misma inversión se acogiera a dos (o más) deducciones diferentes¹⁶⁸⁵. Cabe resaltar que el Proyecto del Real Decreto por el que se regulaba la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente contemplaba una limitación general, según la cual la deducción sería incompatible, para los mismos elementos patrimoniales, con cualesquiera otros incentivos¹⁶⁸⁶, si bien dicha incompatibilidad no prosperó, hemos de entender, por su falta de cobertura legal.

¹⁶⁸⁴ “En ningún caso un mismo activo podrá dar lugar a practicar más de una deducción sobre su importe, aunque se trate de distintos sujetos pasivos” (artículo 201 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades).

¹⁶⁸⁵ Este criterio también difiere del previsto en la normativa foral vasca, que prevé expresamente la incompatibilidad entre las distintas modalidades de deducción por inversiones medioambientales, así como con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada.

No obstante, para Sanz Gadea “existe una incompatibilidad radical con las restantes deducciones del Capítulo VI del Título VII de la Ley 43/1995, porque todas estas deducciones son finalistas, de manera tal que los elementos patrimoniales cuya adquisición o consumo da derecho a las mismas están claramente aplicados a determinados objetivos: I+D, exportaciones, cultura, cinematografía, edición de libros, formación profesional y medio ambiente”, Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 112.

¹⁶⁸⁶ El texto se puede consultar en Revista de Contabilidad y Tributación, nº 172, julio de 1997, págs. 193-194.

Como acabamos de anticipar, la única incompatibilidad específica la encontrábamos en el artículo 35 del TRLIS, regulador de la deducción por actividades de investigación y desarrollo. Conforme a dicho precepto, esta deducción será compatible con la prevista en el artículo 42 del TRLIS, referente a la reinversión de beneficios extraordinarios, pero incompatible para las mismas inversiones con las restantes deducciones previstas en los demás artículos del mismo capítulo, entre las que se incluye la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente.

La cuestión se planteó con especial virulencia en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, ya que, la referida previsión de compatibilidad con deducción por actividades de I+D+i podría hacer duda sobre la compatibilidad con la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente.

En relación con los regímenes anteriores para incentivar la reinversión de beneficios extraordinarios, Sanz Gadea había concluido que no existía incompatibilidad con la materialización de la exención por inversión del artículo 127 de la LIS (actualmente artículo 113 del TRLIS) o el diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 21 de la LIS¹⁶⁸⁷. Con efectos desde el 1 de enero de 2002, el régimen de diferimiento se sustituye por el actual sistema de deducción en la cuota íntegra sobre las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de determinados elementos patrimoniales siempre que el importe obtenido en la transmisión sea objeto de reinversión con determinados requisitos (artículo 42 del TRLIS).

En nuestra opinión, la referencia expresa a dicha compatibilidad es de mero carácter aclaratorio (recordemos que el artículo 35 establece expresamente la incompatibilidad de la deducción por investigación y desarrollo con cualquier otra deducción), por lo que, al no existir norma expresa que prohíba la aplicación

¹⁶⁸⁷ Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 112.

de más de una deducción a una misma inversión, no existiría limitación a esta posibilidad¹⁶⁸⁸.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos se manifestó en contra de este criterio en su consulta de 8 de marzo de 2006 (V0408-06), según la cual “la entidad consultante no podrá simultáneamente y sobre el mismo elemento y sobre el mismo importe la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por protección del medio ambiente, sin perjuicio de que el exceso del precio de compra del elemento objeto de reinversión sobre el precio de venta del elemento transmitido pueda beneficiarse de la deducción por protección del medio ambiente, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 39 del TRLIS”¹⁶⁸⁹.

Los Tribunales Económico-Administrativos regionales no mantuvieron una posición uniforme sobre la cuestión, por lo que la Dirección General de Tributos interpuso recurso de alzada para unificación de doctrina en el que se solicitaba la declaración de incompatibilidad de las deducciones por inversiones medioambientales y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios para las mismas inversiones. El recurso concluyó con la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de junio de 2010, conforme a la cual la normativa entonces vigente no establecía incompatibilidad alguna entre las deducciones para una misma inversión. Así, el Tribunal advierte que, a

¹⁶⁸⁸ En el mismo sentido, Pérez-Bustamante Yábar, David, *El régimen tributario de la energía solar en España, op. cit.*, pág. 172.

¹⁶⁸⁹ El Centro Directivo mantuvo el mismo criterio en relación con la compatibilidad entre los apartados 1 y 3 del artículo 39 del TRLIS, señalando que “la inversión en cada una de las instalaciones establecidas puede acogerse a la deducción; pero la misma inversión en una instalación, no puede dar lugar a la aplicación de más de una deducción, aun cuando cumpla las condiciones para ser susceptible de catalogarse en más de una de las modalidades de instalaciones establecidas, puesto que el TRLIS no prevé la posibilidad de que este incentivo fiscal pueda aplicarse más de una vez a una misma inversión, con la única excepción de la compatibilidad para una misma inversión de la deducción establecida en los artículos 35 y 42 del TRLIS, de acuerdo con lo establecido en el primero de dichos artículos. En consecuencia, en el caso de resultar subsumible determinada instalación, tanto en el supuesto contemplado en el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS, como en el supuesto al que se refiere el apartado 3.b) del mismo artículo, la inversión en la misma sólo podrá acogerse a la deducción una sola vez por una de las modalidades de instalación establecidas” (DGT V2171-08, de 19 de noviembre de 2008).

diferencia de lo previsto en la Ley 61/1978, las reglas generales serán las siguientes:

- Únicamente se prevé la incompatibilidad subjetiva entre deducciones (no es posible que dos sujetos pasivos se tomen deducciones por una misma inversión).
- Pero no la incompatibilidad objetiva, pues, al contrario, la regla general será la de compatibilidad objetiva (es posible tomar más de una deducción por el mismo sujeto pasivo sobre una misma inversión).

Hemos de entender que, como reacción a este criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central, si bien la modificación normativa no lo explicita¹⁶⁹⁰, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, ha dado una nueva redacción al artículo 44 del TRLIS para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, conforme a la cual “una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad”.

Por lo tanto, esta nueva redacción del artículo 44 del TRLIS pone fin a esta polémica, de forma que la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente será incompatible con cualquier otra deducción para la misma inversión¹⁶⁹¹.

¹⁶⁹⁰ Su origen se encuentra en la enmienda 111 en el Congreso presentada por el Grupo Parlamentario Catalán al Proyecto de Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización y por la que se mejora el régimen de aplicación anticipada y solicitud de abono de las deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

¹⁶⁹¹ En el mismo sentido, Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, “Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley de Emprendedores”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 369, diciembre de 2013, pág. 89.

7.5.2 Libertad de amortización

La Disposición adicional undécima del TRLIS incorpora, con carácter transitorio, un incentivo a la inversión consistente en la libertad de amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas adquiridos en los períodos iniciados entre el 1 de enero de 2009 y el 30 de marzo de 2012, inicialmente condicionado al mantenimiento de empleo y posteriormente sin necesidad de cumplir este requisito.

En relación con la compatibilidad de la libertad de amortización con las deducciones por inversiones medioambientales, la Dirección General de Tributos ha concluido que la normativa no establece incompatibilidad alguna entre ambos incentivos (DGT V0073-10, de 20 de enero de 2010), por lo que las inversiones medioambientales acogidas a la deducción podrán asimismo beneficiarse del régimen de libertad de amortización.

Por otra parte, el régimen fiscal especial de empresas de reducida dimensión contiene diversos incentivos fiscales para este tipo de entidades consistentes en la libertad de amortización y amortización acelerada (artículos 109, 110 y 111 del TRLIS), sin que se disponga tampoco su incompatibilidad con la deducción por inversiones medioambientales.

7.5.3 Incompatibilidad con otros incentivos

El TRLIS establece la incompatibilidad entre la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente y los siguientes incentivos fiscales:

- La bonificación por actividades exportadoras prevista en el artículo 34.1 del TRLIS para los elementos en que se materialicen los compromisos de reinversión.
- El factor de agotamiento del régimen fiscal especial de la minería y del régimen fiscal especial de la investigación y explotación de hidrocarburos,

pues las inversiones financiadas por aplicación del factor agotamiento no podrán acogerse a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI, entre las que se incluyen las deducciones por inversiones medioambientales (artículo 100.6 y 103.5 del TRLIS).

- El régimen de estimación objetiva de las entidades navieras en función del tonelaje. La parte de la cuota íntegra atribuible a la parte de base imponible así determinada no podrá reducirse por la aplicación de ningún tipo de deducción o bonificación ni la adquisición de los buques que se afecten a este régimen supondrá la aplicación de incentivo o deducción fiscal alguna. Asimismo, la parte de cuota íntegra que proceda del resto de base imponible no podrá minorarse por la aplicación de deducciones generadas por la adquisición de los buques referidos antes de su afectación a este régimen especial (artículo 126.2 del TRLIS).
- La RIC, conforme al criterio manifestado por la DGT en consulta de 25 de enero de 2006 (V0155-06)¹⁶⁹².
- La deducción por inversiones en activos fijos nuevos de Canarias¹⁶⁹³, conforme al criterio manifestado por la DGT, en consulta de 7 de octubre de 2004 (V1867-04)¹⁶⁹⁴.

¹⁶⁹² El apartado 12 del artículo 27 de la Ley 14/1994 dispone lo siguiente:

“La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991”.

¹⁶⁹³ El Pleno del Parlamento de Canarias, en su sesión de 17 de julio de 2012 (Boletín Oficial del Parlamento de Canarias de 26 de julio de 2012), ha aprobado una Resolución relativa a la renovación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias para el periodo 2014-2020, conforme a la cual se propone la adecuación de este incentivo habrá de adecuarse con ciertas mejoras y aclaraciones legales para incluir en su ámbito, entre otras, las inversiones en energías renovables y sistemas que mejoren la eficiencia energética de edificios e instalaciones.

7.6 Conexión y compatibilidad con los tributos autonómicos ambientales

La regulación de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente ha servido de modelo para otros beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades¹⁶⁹⁵ y en los impuestos ambientales autonómicos, particularmente en los casos de Andalucía, Aragón, Murcia y Canarias¹⁶⁹⁶.

¹⁶⁹⁴ La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades regulaba una deducción del 10 por 100 por inversiones en activos fijos nuevos, que quedó derogada con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 23 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, permitiéndose transitoriamente la aplicación de la deducción durante los ejercicios iniciados en 1996 (Disposición Adicional Duodécima de la Ley 43/1995). Sin embargo, la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece en relación con la deducción por inversiones lo siguiente:

“En el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión”.

En consecuencia, a partir del año 1997, la deducción por activos fijos nuevos desapareció del régimen general del impuesto, pero sigue aplicándose en Canarias, conforme a la normativa vigente en 1996, en virtud de la citada Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 19/1994.

La deducción por inversión en activos fijos nuevos es exclusivamente incompatible para los mismos elementos con las establecidas para el Proyecto Cartuja 93, la reinversión de beneficios acogidos a la bonificación por actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos, la exención por reinversión para empresas de reducida dimensión y la reserva para inversiones en Canarias. En consecuencia, dado que ni la normativa específica de la deducción por inversión en activos fijos nuevos ni la de la deducción por inversiones medioambientales establece incompatibilidad alguna, podría entenderse que una misma inversión realizada por una entidad con domicilio fiscal en Canarias podrá aplicar conjuntamente ambas deducciones. Sin embargo, la respuesta del Programa Informa nº 1627, de 14 de junio de 2001, establece la incompatibilidad de ambas deducciones al entender que la deducción por inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente constituye, en relación específica con estos bienes, un “régimen sustitutorio equivalente” a la deducción por inversiones de carácter general.

¹⁶⁹⁵ La utilización de la certificación por parte de órganos administrativos técnicos ha sido posteriormente incluida en la regulación de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. Efectivamente, por medio de la Ley 7/2003, se establece la posibilidad de que, para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los sujetos pasivos aporten informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito al mismo, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos para calificar las actividades como investigación y desarrollo e innovación tecnológica. El Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. La principal característica de esta regulación es que establece expresamente su carácter vinculante para la Administración tributaria.

¹⁶⁹⁶ Así, Sebastián Lorenzo reconoce la inspiración de las deducciones aragonesas en la deducción existente en el Impuesto sobre Sociedades, Sebastián Lorente, Jesús J., “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. Análisis pacífico de un tributo transgresor y polémico”, Noticias de la Unión Europea, nº 289, febrero de 2009, pág. 110.

Como veremos, en la estructura de estos impuestos, que gravan (o algunos pretendidamente gravan) la causación de determinados daños al medio ambiente, se introducen determinadas deducciones con la finalidad de proteger el medio ambiente, por lo que su finalidad extrafiscal debería despejar las dudas sobre su constitucionalidad¹⁶⁹⁷. A continuación haremos una breve referencia a cada uno de ellos, cabiendo destacar que todas estas deducciones autonómicas son plenamente compatibles con la deducción estatal.¹⁶⁹⁸

7.6.1 Andalucía

La Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas regula, entre otros tributos ecológicos¹⁶⁹⁹, el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera¹⁷⁰⁰ y el Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales¹⁷⁰¹. Dicha Ley establece en sus artículos 33 y 50, como incentivo medioambiental¹⁷⁰², sendas

¹⁶⁹⁷ Sobre esta cuestión y su tratamiento por el Tribunal Constitucional alemán, véase Ruiz Almendral, Violeta, “La compleja compatibilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 114/2005, en especial pág. 180 y ss. De acuerdo con lo que indica esta autora, el Tribunal admite con un insuficiente análisis la posibilidad de que, en el marco de un impuesto de ordenación, se establezcan determinados beneficios fiscales para atender “situaciones de competencia especialmente problemáticas”. A su juicio, si la finalidad de los impuestos ecológicos es la protección del medio ambiente y el principio de igualdad exige que a igual daño medioambiental el tratamiento tributario también sea igual, cualquier desigualdad que suponga una ruptura de la razón del gravamen y de la coherencia interna del impuesto debe estar suficientemente justificada. En el caso de los tributos que aquí analizamos, como tendremos ocasión de comentar, no se trata de beneficios fiscales establecidos fundamentalmente por motivos de competitividad, sino por la realización voluntaria por parte de las empresas de determinadas inversiones protectoras del medio ambiente.

¹⁶⁹⁸ En este sentido, Vaquera García, Antonio, “La fiscalidad ambiental...”, *op. cit.*, pág. 19.

¹⁶⁹⁹ Su artículo 11 los define como “tributos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía que tienen por finalidad la protección del medio ambiente”.

¹⁷⁰⁰ El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad (artículo 22.1).

¹⁷⁰¹ El impuesto sobre vertidos a las aguas litorales grava determinados vertidos con el fin de promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales (artículo 40).

¹⁷⁰² Gutiérrez Lousa, Manuel, “El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el contexto de la tributación ambiental”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, octubre de 2006, pág. 38.

deducciones en la cuota íntegra¹⁷⁰³ por las inversiones que se realicen por los sujetos pasivos durante el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica y de la contaminación hídrica¹⁷⁰⁴:

- Se considerarán incluidas entre las inversiones orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica aquellas que ocasionen la reducción del consumo de combustibles o el uso de combustibles más limpios que disminuyan las unidades contaminantes por volumen de producto obtenido, así como aquellas que reduzcan las emisiones fugitivas.
- Se considerarán incluidas entre las inversiones orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación hídrica aquellas que supongan la reducción del consumo de recursos hídricos o que disminuyan las unidades contaminantes por volumen de producto obtenido, así como aquellas que estén orientadas al control y seguimiento de los vertidos.

No procederá la aplicación de la deducción cuando las cantidades invertidas procedan de subvenciones o ayudas públicas concedidas para dichas inversiones,

¹⁷⁰³ Conforme al artículo 14, referente a la compatibilidad de beneficios fiscales, cuando en una misma inversión concurren los requisitos para dar lugar a deducciones, bonificaciones o cualquier otro beneficio fiscal en dos o más impuestos ecológicos, se tomará como base para el cálculo de los beneficios fiscales en cada uno de ellos la parte proporcional de la inversión que corresponda. En tal supuesto, corresponderá a la Consejería de Medio Ambiente determinar la idoneidad de la inversión a estos efectos y su distribución proporcional. En relación con este precepto, se ha apuntado que su objeto es “evitar el efecto multiplicador de las inversiones relacionadas con diversas actividades sometidas a distintos tributos ambientales. En este caso debe calcularse qué porcentaje de la inversión corresponde a la reducción de cada una de las actividades contaminantes. El carácter técnico de estas exenciones justifica que la competencia para tal determinación se atribuya a la Administración ambiental”, Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Intentos de codificación del Derecho tributario ambiental...”, *op. cit.*, págs. 12-13.

¹⁷⁰⁴ Señalan Ordóñez de Haro y Rivas Sastre que la intención del legislador es tratar de paliar los inconvenientes de este tipo de impuestos, especialmente en los casos en que la demanda del consumo gravado es inelástica y por tanto no cabe esperar beneficios ambientales del tributo, en cuyo caso la solución pasa por establecer medidas compensatorias e incentivos a las inversiones en tecnologías que promuevan un uso menos dañino del medio ambiente, Ordóñez de Haro, Carmen y Rivas Sastre, Carlos,

ni en el caso de que las inversiones sean exigibles para alcanzar los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento.

La base de cálculo de la deducción por inversiones, conforme al artículo 18 del Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales, será el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales invertidos¹⁷⁰⁵. No obstante, cuando una inversión no tenga por objeto exclusivo el control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica y de la contaminación hídrica, en los términos anteriormente indicados, una vez identificada la parte del precio de adquisición o coste de producción que guarde relación directa con finalidades de protección del medio ambiente, la base de cálculo de la deducción será la parte de la inversión que el sujeto pasivo acredite que se corresponde con las referidas finalidades.

La deducción se aplicará en los siguientes porcentajes:

- a) El 25% del importe de la inversión, cuando las instalaciones industriales afectadas hubieran obtenido el certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental¹⁷⁰⁶.

“Tributación medioambiental: la experiencia andaluza”, Revista de Estudios Regionales, Vol. Ext. VIII, 2009, pág. 274.

¹⁷⁰⁵ Cuando una misma inversión pueda dar lugar a deducción en los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales, se tomará como base de cálculo para cada uno de ellos la parte proporcional de la inversión que corresponda, conforme a la certificación acreditativa expedida por la Consejería de Medio Ambiente, a la que haremos referencia a continuación (artículo 18.3).

¹⁷⁰⁶ A juicio de Lasarte López, la deducción se seguirá aplicando aun cuando las instalaciones hubieran obtenido otros certificados similares, “ya que con el avance de las normas nacionales y europeas en materia medioambiental probablemente estos certificados de calidad medioambiental serán distintos y vayan evolucionando”, Lasarte López, Rocío, “El Impuesto andaluz sobre emisiones en el nuevo marco europeo para la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero”, Noticias de la Unión Europea, nº 327, abril de 2012, pág. 82.

- b) El 15% del importe de la inversión, cuando no se hayan obtenido los certificados anteriores.

El límite de las deducciones será del 50% de la cuota íntegra del impuesto. La deducción por inversiones que no pudiera aplicarse en el período impositivo correspondiente por exceder de dicho límite sólo podrá ser aplicada en los tres períodos impositivos siguientes, con el límite del cincuenta por ciento de la cuota íntegra de cada período.

En todo caso, para disfrutar de esta deducción, será preciso obtener el certificado acreditativo de la idoneidad medioambiental de la inversión, que será expedido por la Consejería de Medio Ambiente¹⁷⁰⁷, remitiéndose al desarrollo reglamentario para la fijación de los requisitos formales y procedimentales para la aplicación de las deducciones. Dicho desarrollo reglamentario se ha producido por el referido Decreto 503/2004, cuyo artículo 19 regula el contenido de la referida certificación¹⁷⁰⁸, la cual deberá indicar la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- a) Que las inversiones se han realizado y están en funcionamiento.
- b) Que las inversiones realizadas tienen por finalidad el control, prevención o corrección de la contaminación atmosférica o hídrica.

¹⁷⁰⁷ Afirma Rodríguez Márquez que “existe una tarea de comprobación previa, constituyendo un requisito imprescindible para la aplicación de la deducción”, Rodríguez Márquez, Jesús, “La gestión de los impuestos ecológicos andaluces”, Noticias de la Unión Europea, nº 261, octubre de 2006, pág. 65.

¹⁷⁰⁸ Si al tiempo de presentar la declaración de los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales no se hubiera emitido la certificación por causa no imputable al sujeto pasivo, éste podrá aplicar con carácter provisional la deducción siempre que haya solicitado la expedición de la referida certificación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración.

En el caso de que la certificación emitida por la Consejería de Medio Ambiente no validara la inversión en los términos declarados por el sujeto pasivo, éste deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se notifique dicho acto administrativo, el importe de la cuota no ingresada por la deducción aplicada en exceso, con sus intereses de demora.

El plazo para la emisión de la certificación es de seis meses desde su solicitud por el sujeto pasivo. En el caso de vencimiento de dicho plazo sin que la certificación hubiera sido emitida, se entenderá convalidada la idoneidad medioambiental de la inversión, en los términos declarados por el sujeto pasivo.

- c) Que las inversiones, al tiempo de realizarlas, no son exigidas por la normativa medioambiental.
- d) Porcentaje de la inversión que esté subvencionado.
- e) Imputación parcial del importe de la inversión a las diversas finalidades medioambientales que, en su caso, se persigan con la misma.

Como se puede observar, se ha establecido un régimen de deducción similar, en sus parámetros y condiciones, al existente en el Impuesto sobre Sociedades: exclusión de las inversiones para “cumplir” con la normativa ambiental, determinación de la base de la deducción, exclusión de subvenciones de la base de deducción, límite de deducción sobre la cuota del impuesto y, fundamentalmente, la necesidad de certificación que acredite la idoneidad medioambiental de la inversión¹⁷⁰⁹, cuya aportación es preceptiva para la aplicación de la deducción¹⁷¹⁰. Asimismo, el Decreto andaluz reproduce casi literalmente la regulación del momento de realización de la inversión¹⁷¹¹, la posibilidad de financiación mediante contratos de arrendamiento financiero¹⁷¹²,

¹⁷⁰⁹ “Hubiera sido deseable contar con unos criterios más detallados para agilizar la decisión de los órganos ambientales y otorgar mayor certeza jurídica al contribuyente. Así, sería recomendable prever la posibilidad de establecer acuerdos previos con la autoridad ambiental competente. Quizá podría establecerse una disposición especial que contemplara la colaboración de la Administración tributaria y la ambiental en la adopción de tales acuerdos. Algo semejante sucede ya en la Ley del Impuesto sobre Sociedades por lo que se refiere a los acuerdos previos relativos a las inversiones en Investigación y Desarrollo, pues el Ministerio de Ciencia y Tecnología puede emitir un informe vinculante para la Administración tributaria reconociendo que el proyecto correspondiente constituye Investigación y Desarrollo”, Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Intentos de codificación del Derecho tributario ambiental...”, *op. cit.*, pág. 13.

¹⁷¹⁰ Galán Sánchez, Rosa M., “El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático”, Noticias de la Unión Europea, nº 261, octubre de 2006, pág. 25

¹⁷¹¹ La inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento (art. 17.1).

¹⁷¹² Cuando se trate de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, se considerará realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial.

La definitiva efectividad de la deducción por inversión en los elementos patrimoniales a que se refiere el párrafo anterior estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

la obligación de mantenimiento de las inversiones¹⁷¹³ y la posibilidad de sustituir aquellas inversiones que hayan perdido o disminuido su eficacia¹⁷¹⁴.

La regulación andaluza, como veremos a continuación, ha servido a su vez de modelo para la regulación de este tipo de deducciones en las restantes comunidades autónomas¹⁷¹⁵.

7.6.2 Murcia

Entre otros impuestos, la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 contiene la regulación del Impuesto sobre emisiones de gases a la atmósfera¹⁷¹⁶,

Si no se ejercitara la opción de compra, el sujeto pasivo deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que se hubiera podido ejercitar dicha opción, el importe de la deducción aplicada con sus intereses de demora (artículo 17.2).

¹⁷¹³ Las inversiones realizadas cuyo importe fuera objeto de deducción, deberán permanecer en funcionamiento, al menos, durante los tres años siguientes, siendo necesario en todo caso el mantenimiento de los niveles de idoneidad medioambiental certificado por la Consejería de Medio Ambiente. A tal efecto, la Consejería de Economía y Hacienda podrá requerir de la Consejería de Medio Ambiente la expedición de un certificado acreditativo del mantenimiento de los citados niveles de idoneidad medioambiental (artículo 17.3).

¹⁷¹⁴ En el caso de que, por razones tecnológicas, los elementos patrimoniales afectos a la deducción perdieran o disminuyeran su eficacia en materia de protección del medio ambiente durante el plazo previsto en el apartado anterior, podrán ser sustituidos o complementados con otros elementos que contribuyan a la recuperación de los niveles de protección inicialmente previstos, sin que por ello se pierda el derecho a la deducción. En este caso, las inversiones que sustituyan o complementen a la inicial no podrán acogerse a la deducción (artículo 17.4).

¹⁷¹⁵ Si bien no disponemos de datos para valorar su eficacia práctica, cabe reseñar, como muestra de la preocupación de la Administración tributaria sobre su correcta aplicación, los diversos Planes anuales de Control Tributario prevén que, en el ámbito de los impuestos ecológicos, “se controlará en los Impuestos sobre vertidos a las aguas litorales y en el de emisiones de gases a la atmósfera, la correcta aplicación de las deducciones en cuota relativas a la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales, así como el mantenimiento de la inversión” (Resolución de 1 de febrero de 2011, de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2011; Resolución de 19 de enero de 2012, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2012; Resolución de 21 de enero de 2013, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2013).

¹⁷¹⁶ El cual se define como un tributo propio con finalidad ambiental que grava aquellas instalaciones industriales contaminantes, establecidas en la Directiva 96/61/CE, transpuesta por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control integrados de la Contaminación. Constituyen su hecho imponible “todas las emisiones a la atmósfera de los distintos contaminantes que se relacionan en la Directiva 2001/81/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2001 sobre techos nacionales de emisión de

contemplándose en su artículo 49 el derecho de los sujetos pasivos a una deducción en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en el periodo impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica¹⁷¹⁷. A estos efectos, se considerarán incluidas entre las inversiones orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica aquellas que ocasionen la reducción del consumo de combustible o el uso de combustibles más limpios que disminuyan las unidades contaminantes por volumen de producto obtenido, así como aquellas que reduzcan las emisiones fugitivas. La inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento, debiendo mantenerse los mismos niveles de idoneidad medioambiental, al menos, durante los tres años siguientes.

Para la determinación de la base de deducción, habrá de tenerse en cuenta que no procederá la aplicación de la deducción cuando las cantidades invertidas procedan de subvenciones o ayudas públicas concedidas para dichas inversiones, ni en el caso de que las inversiones sean exigibles para alcanzar los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento.

La deducción se aplicará en los siguientes porcentajes:

- El 25% del importe de la inversión, cuando las instalaciones industriales afectadas hubieran obtenido el certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental.

determinados contaminantes atmosféricos respecto a los contaminantes afectados, en concreto los establecidos en su artículo 4, siendo éstos, dióxido de azufre SO₂, óxidos de nitrógeno NO_x, compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH₃”.

¹⁷¹⁷ Como se ha indicado, “si el Impuesto tiene una finalidad extrafiscal debe establecer mecanismos que beneficien a aquellos sujetos que tomen medidas para intentar la reducción de la contaminación”, a lo que responde esta deducción, Peña Amorós, María del Mar de la, “El Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera de la Región de Murcia”, Noticias de la Unión Europea, nº 278, marzo de 2008, pág. 46.

- El 15% del importe de la inversión, cuando no se hayan obtenido los certificados anteriores.
- El 30% del importe de la inversión, cuando se hayan aportado para la vigilancia atmosférica.

En todo caso, será condición necesaria para la aplicación de la deducción la obtención de certificación acreditativa de la idoneidad medioambiental de la inversión expedida por la Consejería de Industria y Medio Ambiente.

El límite de las deducciones anteriores será del 50% de la cuota íntegra del impuesto. La deducción por inversiones que no pudiera aplicarse en el periodo impositivo correspondiente por exceder de dicho límite sólo podrá ser aplicada en los tres periodos impositivos siguientes, con el límite del cincuenta por ciento de la cuota íntegra de cada periodo.

7.6.3 Aragón

El Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón¹⁷¹⁸ regula el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la

¹⁷¹⁸ Conforme a su artículo 2, “los Impuestos Medioambientales tienen como finalidad gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta, como riqueza real o potencial susceptible de imposición, en el daño causado en el medio ambiente por determinadas elementos, conductas y actividades contaminantes, que se realizan o desarrollan mediante la explotación selectiva, la degradación o la lesión de los recursos naturales y que provocan un grave deterioro en el medio natural, territorial y paisajístico de la Comunidad Autónoma de Aragón”.

atmósfera¹⁷¹⁹ y el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta^{1720 y 1721}.

Entre las disposiciones comunes a ambos impuestos, los artículos 35 y 36 prevén la posibilidad de aplicar sobre la cuota tributaría íntegra una deducción por la realización de inversiones en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial¹⁷²², situados o destinados dentro del ámbito de aplicación del impuesto, y dirigidas a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón¹⁷²³.

¹⁷¹⁹ El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera tiene por objeto gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que emiten grandes cantidades de sustancias contaminantes a la atmósfera, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón (artículo 7).

¹⁷²⁰ El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta tiene por objeto gravar la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón (artículo 15).

¹⁷²¹ Hasta la modificación introducida por la Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, también contenía un Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable, cuyo carácter ambiental se ha tratado de justificar en el impacto paisajístico, la pérdida cuantitativa y cualitativa, la pérdida de abundancia y de diversidad vegetal y faunística, alteración de los sistemas hídricos y de las condiciones microclimáticas de los hábitats alpinos, la rectificación de los terrenos o la deforestación, Pozuelo Antonil, Francisco de Asís, “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable”, Noticias de la Unión Europea, nº 289, febrero de 2009, págs. 87-88. Sin embargo, la referida Ley 3/2012 deroga dicho impuesto “al entender que dicha actividad, además de constituir un sector prioritario en la economía turística de nuestra Comunidad, no implica una afección medioambiental considerable para someterla a tributación”.

¹⁷²² Pérez San Millán reconoce que puede suponer una carencia la ausencia de una referencia a determinados gastos ambientales, como los destinados a campañas de divulgación y concienciación o los gastos de restauración en explotaciones mineras por encima de los límites exigidos, si bien, en su opinión, “esta prevención está motivada por un prudente seguimiento de la Administración tributaria de los efectos resultantes de las modificaciones normativas en las cuotas tributarias, por lo que no es descartable que en un futuro pueda ampliarse la deducción a estos gastos”, Pérez San Millán, José Luis, “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminación a la atmósfera...”, *op. cit.*, pág. 81.

¹⁷²³ A juicio de Sebastián Lorente, se trata de una deducción ejemplar y protagonista que responde a la finalidad de defensa del medio ambiente del tributo y a la coherencia de dicha finalidad con la estructura interna del impuesto, Sebastián Lorente, Jesús J., “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta...”, *op. cit.*, pág. 110.

Conforme al artículo 25 del Decreto 1/2007, de 16 de enero, de la Comunidad Autónoma de Aragón, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en Materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los Impuestos Medioambientales, se entenderá que van destinadas a la adopción de tales medidas, entre otras, las siguientes inversiones¹⁷²⁴:

- a) En el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, las dirigidas a reducir el consumo energético, el uso de combustibles que disminuyan la carga contaminante en relación con el volumen del producto obtenido, así como aquellas que tengan por finalidad el control y seguimiento de las emisiones y las que reduzcan las emisiones globales, incluidas las fugitivas¹⁷²⁵.
- b) En el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, las que vayan dirigidas a incorporar mejoras en el tráfico de vehículos o, en general, a reducir el impacto medioambiental de los automóviles de uso particular, así como las que vayan dirigidas al ahorro energético y a minimizar la producción de residuos¹⁷²⁶.

¹⁷²⁴ En relación con el derogado Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable, las destinadas a la restauración del medio natural afectado por la retirada de las instalaciones en uso o en desuso, las dirigidas a la reducción de la superficie de aparcamiento de vehículos particulares que sean simultáneas a la puesta en funcionamiento de transportes colectivos, así como aquéllas dirigidas a la protección de la montaña, el medio forestal o, en general, el entorno natural de las instalaciones.

¹⁷²⁵ A este respecto, Pérez San Millán observa que “el Reglamento incide en las inversiones relacionadas con la medición y el control de las emisiones, potenciando – al igual que en la Región de Murcia – la introducción de mecanismos de medición automatizados. Asimismo, incentiva la reducción del consumo energético, consumo fundamental para el desarrollo económico, pero, como se ha expuesto, elemento clave de determinados desequilibrios ecológicos causantes del cambio climático y que creemos ofrece un amplio abanico de actuación en este campo”, Pérez San Millán, José Luis, “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminación a la atmósfera...”, *op. cit.*, pág. 81.

¹⁷²⁶ Sin perjuicio de la posibilidad de realizar inversiones en otros ámbitos, aunque no tengan una relación directa con la actividad contaminante de la empresa, siempre y cuando su idoneidad

- c) En todo caso, las inversiones en derechos del inmovilizado inmaterial destinadas a la obtención de los certificados EMAS o ISO/14000.

La base de la deducción se regula en el artículo 27 del referido Decreto 1/2007, indicándose que será el precio de adquisición o el coste de producción de los elementos patrimoniales destinados a alguno de los fines ambientales previstos. No obstante, cuando se trate de inversiones que no tengan por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades, una vez identificada la parte de la inversión que guarde relación directa con las mismas, la deducción se aplicará sobre la porción del precio de adquisición o del coste de producción en que resulte acreditada dicha correspondencia¹⁷²⁷.

Por otra parte, no dará derecho a deducción la parte de las inversiones financiada con cargo a las subvenciones y ayudas públicas recibidas por el sujeto pasivo para la realización de las mismas. En el caso de que se trate de inversiones de reposición, únicamente darán derecho a la deducción en la parte que contribuya, de manera efectiva, a incrementar la protección del medio ambiente.

La deducción será del 20% del precio de adquisición o coste de producción de las inversiones efectivamente realizadas, entendiéndose a estos efectos las inversiones realizadas en el ejercicio en que los bienes sean puestos en condiciones de funcionamiento¹⁷²⁸.

medioambiental sea convalidada por la Administración ambiental, Sebastián Lorente, Jesús J., “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta...”, *op. cit.*, pág. 111.

¹⁷²⁷ A estos efectos, el Departamento de Medio Ambiente identificará la parte del precio de adquisición o del coste de producción que cumpla tales requisitos y acreditarlo en la forma dispuesta en el artículo 25 de este Reglamento.

¹⁷²⁸ Las inversiones realizadas deberán permanecer en funcionamiento o cumplir su finalidad, al menos, durante los tres ejercicios siguientes a la aplicación de la deducción correspondiente, siendo necesario, en todo caso, el mantenimiento durante dicho plazo de los niveles de idoneidad certificados por el órgano medioambiental competente, excepto cuando la vida útil de los activos en los que se hubiera materializado la inversión fuera inferior a dicho plazo.

En el supuesto de que, por razones de naturaleza tecnológica, causa sobrevenida, fuerza mayor o cualquier otra que no dependa de la voluntad del sujeto pasivo, los elementos patrimoniales afectos a la inversión deducida perdieran o disminuyeran su eficacia en relación con la protección del medio ambiente

La aplicación de la deducción se encuentra sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Las medidas objeto de la inversión deberán ir dirigidas a la prevención, corrección o restauración del medio ambiente, sin que sea precisa una relación directa de la inversión con la actividad contaminante ejercida por el propio sujeto pasivo.
- Las inversiones realizadas deberán ser adicionales o complementarias a las que, en su caso, sean exigidas por la normativa específica de ámbito sectorial o por las autorizaciones que sean preceptivas en el sector de la actividad correspondiente. Asimismo, no podrá practicarse la deducción por inversiones cuando se haya producido cualquier incumplimiento de las condiciones impuestas en las citadas normas o autorizaciones¹⁷²⁹.
- Las inversiones realizadas en bienes del inmovilizado material podrán estar incluidas en programas, acuerdos o convenios con las Administraciones competentes en la materia medioambiental o sectorial que corresponda¹⁷³⁰.

durante el plazo a que se refiere este artículo, podrán ser sustituidos o complementados con otros elementos que contribuyan a la recuperación de los niveles de idoneidad inicialmente previstos, manteniendo el derecho a la deducción.

A estos efectos, la Administración Tributaria podrá requerir del Departamento de Medio Ambiente la expedición de un certificado que acredite el mantenimiento de los niveles de idoneidad medioambiental.

¹⁷²⁹ Para Pérez San Millán, este requisito se introduce “probablemente con la intención de motivar las conductas no perjudiciales con el medio ambiente y el cumplimiento de las condiciones exigidas, ya que añade a las posibles sanciones que pueden derivarse de los incumplimientos de las condiciones exigidas en las normas o autorizaciones para la realización de la actividad, la penalización de no poder deducirse las inversiones que en esta materia hubiera realizado el obligado tributario”, Pérez San Millán, José Luis, “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminación a la atmósfera de la Comunidad Autónoma de Aragón; antecedentes y normativa comparada”, Noticias de la Unión Europea, nº 289, febrero de 2009, pág. 81.

¹⁷³⁰ Siguiendo a Sebastián Lorenzo cabría distinguir tres supuestos:

- Realización de inversiones incluidas en instrumentos aprobados por la Administración ambiental aragonesa, en cuyo caso no sería preciso acreditar ningún otro extremo.
- Realización de inversiones incluidas en instrumentos aprobados por otras Administraciones, como la estatal o la local, en cuyo caso deberá acreditarse especialmente la incidencia sobre el medio ambiente aragonés.

Las inversiones efectuadas en derechos del inmovilizado inmaterial deberán estar incluidas necesariamente en algún instrumento de colaboración con la Administración competente.

- En cualquier caso, el Departamento competente en materia de Medio Ambiente¹⁷³¹ expedirá la certificación de convalidación que acredite la idoneidad medioambiental de la inversión y de otras circunstancias que se determinen reglamentariamente. Este requisito ha sido desarrollado por el artículo 25 del Decreto 1/2007, reiterando el carácter preceptivo de esta certificación¹⁷³². El contenido de la certificación expedida hará constar, al menos, las siguientes circunstancias: a) Acreditación de que la inversión se ha realizado efectivamente y se encuentra en funcionamiento, expresando la fecha de su puesta en condiciones de funcionamiento; b) Especificación de la finalidad medioambiental de la inversión; c) Identificación de los niveles de idoneidad medioambiental que deben mantenerse con la inversión; d) Indicación del porcentaje de la inversión que, en su caso, se encuentre subvencionado; e) Si la inversión sólo se encuentra afecta parcialmente a

-
- Realización de inversiones no incluidas en instrumentos de colaboración o cooperación en cuyo caso la Administración ambiental deberá mostrar su conformidad con la propuesta que se le realice y justificar la idoneidad de la inversión

Sebastián Lorente, Jesús J., “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta...”, *op. cit.*, págs. 114-115.

¹⁷³¹ En este caso, el Instituto Aragonés de Gestión Ambiental, Sebastián Lorente, Jesús J., “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta...”, *op. cit.*, pág. 114.

¹⁷³² La certificación se expedirá en el plazo de tres meses, transcurrido el cual sin que se hubiera procedido a su notificación por causas no imputables al sujeto pasivo, éste podrá aplicar la deducción, con carácter provisional, siempre que la hubiera solicitado con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella autoliquidación.

El sujeto pasivo deberá presentar la certificación o, en su caso, la solicitud de la misma, en el Registro de la Dirección General de Tributos, dirigida al Servicio de Administración Tributaria, con anterioridad a la aplicación de la deducción en la correspondiente autoliquidación.

En el caso de que la inversión no fuera convalidada con posterioridad, la Administración Tributaria practicará de oficio una liquidación complementaria por la parte de la cuota no ingresada por la deducción aplicada más los intereses de demora correspondientes.

finalidades medioambientales, el porcentaje de la inversión que resulta afecto o es imputable a las mismas¹⁷³³.

Finalmente se dispone que la suma de las deducciones por inversiones acreditadas por el sujeto pasivo en cada período impositivo no podrá exceder del 30% de la cuota íntegra del impuesto correspondiente a dicho período¹⁷³⁴. Las deducciones que no puedan aplicarse en un período impositivo por exceder de dicho límite podrán ser objeto de deducción durante los tres períodos impositivos siguientes, siempre que la suma de todas las inversiones deducibles no supere el mencionado límite en cada período.

7.6.4 Canarias

La Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales crea el Impuesto de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre el Impacto Medioambiental Causado por los Grandes Establecimientos Comerciales (artículo 39)¹⁷³⁵ y el Impuesto de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre el

¹⁷³³ A juicio de Sebastián Lorenzo, “el certificado de convalidación se muestra como una prueba de la inversión realizada que, sin embargo, no vincula de modo alguno a la Administración autonómica, ni siquiera una vez expedido y, por tanto, aprobada la inversión, cualquier inspección posterior que comprobare su inexistencia o inadecuación, sería causa suficiente para anular de oficio dicha certificación y, en consecuencia, también la deducción practicada por el obligado tributario”, Sebastián Lorente, Jesús J., “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta...”, *op. cit.*, pág. 114.

¹⁷³⁴ Si bien este porcentaje es inferior al de otras Comunidades Autónomas, a juicio de Pérez San Millán “la enorme amplitud de las inversiones destinadas a la conservación del medio ambiente a la que pueden acceder los sujetos pasivos de cualquier actividad, esté o no gravada por el Impuesto, lo compensa con creces”, Pérez San Millán, José Luis, “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminación a la atmósfera...”, *op. cit.*, pág. 81.

¹⁷³⁵ Este tributo se define como “un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Canarias, de naturaleza extrafiscal, que grava, en la forma y condiciones previstas en el presente artículo, la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en grandes establecimientos comerciales, que producen externalidades negativas, en tanto que afectan a la ordenación del territorio, en el medio ambiente y en las infraestructuras, sin asumir los correspondientes costes económicos y sociales”.

Impacto Medioambiental Causado por Determinadas Actividades (artículo 40)¹⁷³⁶.

Para ambos impuestos se contempla la posibilidad de aplicar sobre la cuota tributaria una deducción por inversiones relacionadas con la protección medioambiental, que ascenderá al 60% de las inversiones que efectivamente haya realizado durante el período impositivo en bienes o derechos del inmovilizado material o intangible, situados o destinados dentro del ámbito territorial del impuesto, que se dirijan a adoptar medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Canarias. A estos efectos, las inversiones se entenderán realizadas en el ejercicio en que los bienes o derechos sean puestos en condiciones de funcionamiento o de ejercicio.

La deducción está condicionada al cumplimiento de los siguiente requisitos ambientales:

- Las inversiones deberán ser adicionales o complementarias a las que, en su caso, sean exigidas por la normativa sectorial correspondiente o por las autorizaciones que sean preceptivas en el sector de la actividad correspondiente. Asimismo, no podrá practicarse la deducción por inversiones cuando se haya producido cualquier incumplimiento de las condiciones impuestas en las citadas normas o autorizaciones.
- Las medidas objeto de la inversión deben dirigirse a la prevención, corrección o restauración del medio ambiente, sin que sea necesaria una

¹⁷³⁶ Conforme al referido precepto, “el Impuesto sobre el Impacto Medioambiental Causado por Determinadas Actividades es un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Canarias, con finalidad extrafiscal, que grava, en la forma y condiciones previstas en el presente artículo, la concreta capacidad económica manifestada en la realización de las actividades a que se refiere el presente artículo, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, que producen externalidades negativas por la incidencia, alteración o riesgo de deterioro medioambiental que ocasiona la realización de las actividades, sin asumir los correspondientes costes económicos y sociales”.

relación directa de la inversión con la actividad contaminante realizada por el propio sujeto pasivo.

- La Consejería competente en materia medioambiental aprobará la idoneidad medioambiental de la inversión a efectos de la presente deducción.

La base de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción de las inversiones, no dando en ningún caso derecho a la deducción la parte de las inversiones financiada con cargo a las subvenciones y ayudas públicas recibidas por el sujeto pasivo para la realización de las mismas. En el caso de inversiones de reposición, se establece la especialidad de que únicamente darán derecho a la deducción en la parte que contribuya, de manera efectiva, a incrementar la protección del medio ambiente.

El importe de la deducción, que ascenderá al 60% de la inversión, no podrá exceder del 45 por ciento de la cuota tributaria íntegra.

7.7 La solución de los territorios forales vascos. El Listado Vasco de Tecnologías Limpias

Como hemos venido exponiendo, la aplicación de la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente suscita múltiples dudas que generan inseguridad jurídica y restan eficacia a este incentivo fiscal. Una solución podría ser la adoptada en los territorios forales con la deducción por inversiones en tecnologías limpias, en la que el incentivo fiscal se aplica por la inversión en alguno de los equipos contemplados en un listado aprobado por el organismo con competencia ambiental, lo que, en opinión de Fernández Orte, convierte a esta deducción en un incentivo fiscal eficaz desde el punto de vista medioambiental, al ofrecer incentivos al desarrollo e introducción de tecnologías limpias¹⁷³⁷.

¹⁷³⁷ Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral alavesa”, *op. cit.*, pág. 5; Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la

El origen de esta deducción se encuentra en la Estrategia Ambiental Vasca de Desarrollo Sostenible, aprobada por Consejo de Gobierno de 4 de junio de 2002, que fija como uno de sus objetivos prioritarios el de promover sistemas de producción limpia, para lo cual plantea incentivar al sector empresarial estableciendo una política de incentivos orientada hacia las nuevas metas ambientales. En el marco de dicha estrategia, se aprobó la Orden de 27 de abril de 2004, del Consejero de Ordenación del Territorio y Medio Ambiente, por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias. El objeto de dicha Orden es la aprobación del Listado Vasco de Tecnologías Limpias a efectos de identificar las tecnologías prioritarias desde la óptica medioambiental hacia las cuales orientar la política fiscal en sus dos vertientes: tanto en el sentido de incentivar la introducción de dichas tecnologías en el proceso productivo de las empresas a través de medidas de carácter tributario, como mediante la política de gasto¹⁷³⁸.

En esta línea, para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2004¹⁷³⁹ se introduce una deducción en cuota del 30% del importe de las inversiones realizadas en equipos contemplados en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias, que reúnan los siguientes requisitos:

- La inversión deberá efectuarse en equipos completos de los definidos en dicho Listado. A estos efectos, el Decreto 64/2006, de 14 de marzo, por el que se establece la regulación del Listado Vasco de Tecnologías

normativa foral guipuzcoana”, *op. cit.*, pág. 9; Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral vizcaína”, *op. cit.*, pág. 32; Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en los territorios forales históricos tras la nueva normativa foral”, *Forum Fiscal*, nº 195, 2014, pág. 27.

¹⁷³⁸ Concretamente, se señala que la inclusión de una determinada tecnología en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias podrá tenerse en cuenta como criterio preferente en la normativa tributaria, así como criterio prioritario de adjudicación de subvenciones para la realización de inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.

¹⁷³⁹ Artículo 2.Tercero.Nueve de la Norma Foral 2/2004, de 6 de abril, del Territorio Histórico de Guipúzcoa; artículo 2.Segundo.Nueve de la Norma Foral 2/2004, de 23 de abril, del Territorio Histórico de Vizcaya; artículo 3.Tercero.Once de la Norma Foral 7/2004, de 10 de mayo, de las Juntas Generales de Álava.

Limpias¹⁷⁴⁰, que tiene por objeto la identificación de las tecnologías prioritarias desde la óptica medioambiental hacia las cuales orientar la política fiscal en sus dos vertientes; tanto en el sentido de incentivar la introducción de dichas tecnologías en el proceso productivo de las empresas a través de medidas de carácter tributario, como mediante la política de gasto. Según se indica en su preámbulo, “se pretende un listado dinámico, actualizable periódicamente para incluir en cada momento solo las tecnologías medioambientalmente más eficientes y excluir las que se hubieran visto superadas por tecnologías alternativas superiores desde un punto de vista ambiental”¹⁷⁴¹. Para ello, el original Listado de 2004 ha sido objeto de sucesivas actualizaciones por la Orden de 30 de junio de 2006, de la Consejera de Medio Ambiente y Ordenación del Territorio, por la que se

¹⁷⁴⁰ A estos efectos, se define como tecnología limpia aquel equipo o instalación que tenga como fin último la obtención de la mejora ambiental, incluyéndose como tal, sólo el equipo o componentes de la instalación que generen dicha mejora.

¹⁷⁴¹ Para cada tecnología se indicará la denominación genérica del equipo e instalación, el código identificativo; la mejora ambiental que induce, la definición de la tecnología con breve explicación sobre su funcionamiento; la actividades o instalaciones a las que resulta aplicable la tecnología; y los criterios de selección de las tecnologías. Los criterios de selección para la evaluación y selección de tecnologías son diez:

- 1) La tecnología debe tener una definición de sus características técnicas, de manera que sea fácilmente identificable el componente ambiental y los sectores en que es de aplicación.
- 2) Tecnología desarrollada a escala industrial y disponible en el mercado.
- 3) Grado de implantación en los sectores en que es de aplicación. Tendrá valoración positiva una escasa implantación e la tecnología en dichos sectores.
- 4) Que no existan tecnologías disponibles que tengan un impacto ambiental total significativamente mejor.
- 5) Transferibilidad de la tecnología, valorándose positivamente que el número de instalaciones potenciales a las que pueda transferirse la tecnología sea elevado.
- 6) Preferencia por las tecnologías preventivas frente a las de fin de proceso.
- 7) Que el fin último de la tecnología sea la mejora ambiental, contrastando este criterio mediante la indicación y especificación cuantitativa y cualitativa del impacto y la mejora ambiental derivado de su aplicación en los diferentes aspectos ambientales, aire, agua, residuos, suelo, energía y ruido.
- 8) Registrar valores ambientales mejores que los establecidos por legislación medioambiental en vigor.
- 9) Inversión mínima en los términos establecidos en la normativa reglamentaria de desarrollo.
- 10) Período de amortización de la tecnología de acuerdo con las Directrices Comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente 2001/C37/03.

aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias y la Orden de 10 de septiembre de 2012, de la Consejera de Medio Ambiente, Planificación Territorial, Agricultura y Pesca, por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.

- La inversión deberá efectuarse en activos fijos materiales nuevos¹⁷⁴² y estar directamente afectos a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa correspondiente, requisito que es eliminado en la nueva redacción introducida a finales de 2013¹⁷⁴³. Las inversiones podrán realizarse en régimen de arrendamiento financiero.

En relación con el período mínimo de mantenimiento, los activos fijos en que se materialice la inversión podrán permanecer en funcionamiento durante un plazo inferior al señalado con carácter general, siempre que sean sustituidos por otros que cumplan los requisitos y condiciones anteriormente mencionados.

La deducción no requiere la aprobación previa por la Administración tributaria u otro organismo, puesto que se aplicará por el sujeto pasivo que, a requerimiento de la Administración tributaria, deberá presentar certificado del Departamento correspondiente del Gobierno Vasco de que las inversiones realizadas se corresponden con equipos a que se refiere la Orden del Consejero de Ordenación del Territorio y Medio Ambiente del Gobierno Vasco por el que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.

¹⁷⁴² Como hemos comentado en diversas ocasiones a lo largo de este trabajo, dicha exigencia es criticable en la medida en que el objeto de la deducción debe ser la protección medioambiental y no la renovación tecnológica o de las inversiones. Por tanto, coincidimos con Herrera Molina y Serrano Antón en no considerar plenamente acertada esta limitación prevista en la normativa foral, pues “el objetivo prioritario del beneficio fiscal no es la renovación de tecnología, sino la mayor protección ambiental, que teóricamente podría conseguirse con activos usados, siempre que se encuentren en buen estado de conservación”, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones medioambientales”, *op. cit.*, pág. 11. En el mismo sentido, Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado...”, *op. cit.*, pág. 97.

¹⁷⁴³ Modificación introducida por la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, en Alava; la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, en Vizcaya; y la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, en Guipuzcoa. Véase Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en los territorios forales históricos tras la nueva normativa foral”, *Forum Fiscal*, nº 195, 2014, pág. 26.

CONCLUSIONES

1. La naturaleza personal y directa del Impuesto sobre Sociedades no impide la incorporación de variables ambientales

Entre las distintas herramientas de las que se puede valer la Administración, en cumplimiento de los mandatos constitucionales, para conjugar la utilización racional de los recursos y el impacto de las actividades empresariales sobre el medio ambiente, se encuentran los instrumentos fiscales. Este trabajo se ha centrado en el Impuesto sobre Sociedades, máximo exponente de la tributación empresarial, cuya naturaleza, como hemos tenido ocasión de comprobar, se encuentra indisolublemente vinculada a su finalidad última, esto es, gravar la renta obtenida por las personas jurídicas con el fin de allegar recursos para sufragar los gastos públicos. Desde esta perspectiva, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo de naturaleza directa y personal; características estas que, sin embargo, no impiden que su estructura pueda revisarse e incorporar elementos que, sin hacerle perder esos atributos, permitan considerar las variables ambientales, ya sea para la determinación de la renta sometida a tributación (desde la vertiente de su naturaleza directa) o para la adecuación del tributo a las circunstancias particulares de aquellos contribuyentes que integran criterios medioambientales en su actividad (desde la vertiente de su naturaleza personal).

2. La ambientalización del Impuesto sobre Sociedades constituiría la primera fase de una reforma fiscal verde

Por tanto, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo susceptible de incorporar la variable ambiental. Sin embargo, las referencias expresas a la protección del medio ambiente son escasas, lo cual se compadece mal, como hemos señalado, con la importancia que tiene, por una parte, este impuesto en el marco de la fiscalidad empresarial y, por otra, con la creciente importancia que adquiere la relación Empresa-Medio Ambiente. Esta circunstancia se debe a la función original atribuida al Impuesto sobre Sociedades y a la complejidad que supone la utilización de los tributos directos

(cuyo objeto es el gravamen de la renta y, de forma secundaria, su utilización como instrumento de política económica) para gravar las fuentes de contaminación, pero no impide su revisión con una doble finalidad: (i) la eliminación de aquellas medidas que, dirigidas a fomentar el crecimiento económico, puedan ser perjudiciales con el medio ambiente y (ii) la incorporación de incentivos fiscales dirigidos a fomentar el incremento del grado de compromiso de las empresas con el medio ambiente.

Ambas medidas, tendentes a la “ambientalización” del Impuesto sobre Sociedades, se enmarcan de forma clara en la, tan popular en la doctrina económica, “reforma fiscal verde”, cuya primera fase consistiría precisamente en la revisión del sistema tributario, incluyendo el Impuesto sobre Sociedades, para eliminar o adecuar todos aquellos incentivos que, con una finalidad de fomentar el crecimiento económico, puedan producir como efecto secundario un empeoramiento del estado del medio ambiente, a la cual seguirían la introducción de incentivos fiscales ambientales y nuevos tributos que gravaran las actividades más contaminantes. No obstante, compartimos con la doctrina jurídica que la introducción de toda una batería de nuevos tributos ambientales, compleja desde un punto de vista técnico, económico y empresarial, no sea probablemente, en el caso particular de España, la solución más adecuada a los problemas ambientales. En la práctica, nos encontramos lejos de una auténtica reforma fiscal verde, dado que apenas se identifican auténticos impuestos ambientales, siendo su utilización objeto de una intensa polémica jurídica y jurisprudencial, y menos aún una relación directa entre la introducción de este tipo de tributos y la reducción de las cargas fiscales y sociales sobre la renta que inspira, conforme a la teoría económica del doble dividendo, la reforma fiscal verde. En consecuencia, insistimos, antes de optar por la introducción de nuevos tributos es precisa la revisión del sistema tributario actual, dado que es posible su “ambientalización” obteniéndose unos resultados similares.

Por otra parte, las medidas fiscales no pueden, por sí solas, solucionar la cuestión ambiental, sino que son una herramienta más a integrar en la política ambiental, que debe combinar tanto las distintas facetas de la Fiscalidad Ambiental (introducción de tributos ambientales e introducción de incentivos a las actividades positivas para el

medio ambiente tanto en tributos ambientales como en los tributos tradicionales que configuran el sistema tributario) con otro tipo de herramientas provenientes del Derecho Administrativo, Civil y Penal y del ámbito económico, puesto que cada problema ambiental, desde su análisis sistemático, multidisciplinar y transversal, exigirá la utilización distinta de uno o varios de estos instrumentos.

3. Dicha ambientalización es un reflejo de la utilización extrafiscal de los tributos

Ahora bien, ¿es el Impuesto sobre Sociedades un tributo susceptible, desde un punto de vista jurídico, de utilizarse como instrumento de protección ambiental? La respuesta no puede ser sino afirmativa. La función extrafiscal, reconocida de forma expresa en la Ley General Tributaria, pero claramente inspirada en la propia Constitución, permite que el Impuesto sobre Sociedades, como el resto de tributos, además de tener como finalidad la de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, pueda servir con instrumento de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución, entre los que se encuentra la protección del medio ambiente, ya no sólo como un derecho de los ciudadanos, sino como un mandato a los poderes públicos. Por tanto, la Constitución refleja la tensión entre desarrollo económico y medio ambiente, pero sin renunciar al primero, sino tratando de alcanzar un equilibrio entre ambos, el desarrollo sostenible.

En este contexto, la fiscalidad tiene una función a desarrollar para la protección del medio ambiente, en particular mediante la “ambientalización” del Impuesto sobre Sociedades, como máximo exponente de la tributación empresarial. Y es, de esta forma, la exigencia constitucional de protección ambiental la que fundamenta la Fiscalidad Ambiental y, en particular la inserción de beneficios fiscales ambientales en la estructura de tributos con una finalidad eminentemente recaudatoria, como es el Impuesto sobre Sociedades. Obsérvese que nos referimos a objetivos constitucionales y no a cualesquiera fines de política económica, ya que aquéllos sintetizan la esencia de los valores dominantes en la sociedad organizada, justificándose así, como hemos desarrollado a lo largo de este trabajo, el gasto público (fiscal) al que se encuentran

asociados, la reformulación del principio “quien contamina paga” como “quien descontamina cobra”, la modulación del principio de capacidad económica que los beneficios fiscales ocasionan en los tributos recaudatorios al reducir su capacidad de generar ingreso y los posibles riesgos de vulneración de los principios de generalidad e igualdad tributaria. Asimismo, aun cuando la normativa comunitaria establece la incompatibilidad con el mercado de las ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario, dado que el componente ambiental debe integrarse en todas las políticas comunitarias (con un mandato similar al establecido en la Constitución), cabe autorizar ayudas que permitan alcanzar un alto nivel de protección del medio ambiente, tengan un efecto positivo sobre el desarrollo sostenible y faciliten la plena aplicación del principio “quien contamina paga”.

Se trata, de esta forma, de integrar en el tributo fiscal la función extrafiscal, por medio de incentivos fiscales, para cumplir con el mandato constitucional a los poderes públicos de velar y proteger el medio ambiente, de la que se deriva la función preventiva, desligándose de la concepción tradicional del tributo como mero instrumento que permite allegar recursos para el sostenimiento de los gastos públicos.

4. La ambientalización del Impuesto sobre Sociedades no permite calificarlo como un tributo extrafiscal o ambiental

Aceptado, pues, que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo susceptible de incorporar variables extrafiscales de carácter ambiental, sin desvirtuar su naturaleza personal y directa, del análisis realizado a lo largo de este trabajo de investigación, hemos de destacar en este momento las tres siguientes conclusiones:

a) El Impuesto sobre Sociedades no es un tributo extrafiscal, ni siquiera de forma secundaria, puesto que su estructura no se encuentra dirigida a la consecución de un objetivo constitucional distinto del puramente fiscal (allegar recursos para sufragar los gastos públicos). Esta no es la finalidad buscada de forma directa y principal del tributo ni su fundamento y estructura se encuentra concebida para una finalidad de

protección ambiental. En consecuencia, tampoco se puede calificar al Impuesto sobre Sociedades como un tributo ambiental.

- b) Sin perjuicio de lo anterior, el Impuesto sobre Sociedades, tiene la capacidad de incorporar elementos ambientales en su estructura tributaria e incluso es deseable profundizar en esta línea. Es más, ya hemos señalado que, en el contexto de una reforma fiscal verde, sería conveniente comenzar revisando los tributos que conforman el sistema tributario vigente desde la perspectiva ambiental, de forma que se adecúen todos aquellos tributos que presenten elementos que puedan tener un efecto negativo sobre el medio ambiente y se incorporen incentivos para promover las actuaciones más respetuosas.
- c) La incorporación de la variable ambiental en el Impuesto sobre Sociedades se puede realizar de distintas formas, que se agrupan en dos grandes categorías de medidas: técnicas para incrementar el gravamen de las actividades menos respetuosas con el medio ambiente y técnicas para incentivar positivamente, mediante una reducción de la tributación, aquellas actuaciones o inversiones que incrementen el grado de protección ambiental. Ante el dilema de cuál de las dos fórmulas utilizar, y ante las dificultades, ya enumeradas, que plantea el incremento de la tributación empresarial, la introducción de los elementos ambientales se realizará normalmente por medio de beneficios fiscales, esto es, instrumentos dirigidos a la consecución de una finalidad extrafiscal (la protección del medio ambiente), debiéndose diferenciar los incentivos fiscales ambientales de los incentivos fiscales generales de política económica (que incluso, sin pretenderlo, pueden tener un efecto perjudicial para el medio ambiente) y de los mecanismos desgravatorios de carácter técnico, que no persiguen una finalidad extrafiscal (por ejemplo, las deducciones para evitar la doble imposición).

5. Pero es posible “ambientalizar” el Impuesto sobre Sociedades mediante la introducción de beneficios fiscales

La introducción de beneficios fiscales ambientales en la estructura del Impuesto sobre Sociedades tendrá como efecto directo una reducción de la recaudación o, desde, la

perspectiva presupuestaria, un incremento del gasto fiscal, lo que exige el análisis de su compatibilidad, desde sus respectivas perspectivas, con los principios de justicia tributaria, los principios económicos y hacendísticos, los principios ambientales y los principios comunitarios. En todas estas áreas, determinados sectores doctrinales han planteado sus dudas en relación con la posibilidad de utilizar la figura del beneficio fiscal, en general, y del beneficio fiscal ambiental, en particular, si bien la posición doctrinal mayoritaria es que el fundamento constitucional y comunitario de la protección del medio ambiente como un fin superior permite superar las incertidumbres planteadas:

- a) Así, por una parte, ha sido discutida la compatibilidad de los beneficios fiscales ambientales con los principios de justicia tributaria (capacidad económica, igualdad y generalidad). Partiendo de la estrecha interrelación entre los tres principios, la doctrina mayoritaria admite que el principio de capacidad económica, que es el que podría entenderse más afectado por esta figura, ha perdido su carácter preferente, de forma que el beneficio fiscal ambiental, atendiendo a su papel de coadyuvar a la función extrafiscal del tributo, podrá inspirarse en un fin constitucional superior de interés general, como es la protección del medio ambiente, al objeto de evitar su consideración como una medida arbitraria, conectando así con los principios de igualdad y generalidad. Dicho fin constitucional de protección ambiental es el que, en definitiva, permitirá las desviaciones que los beneficios fiscales ambientales pueden presentar respecto de los principios de justicia tributaria, siendo dichas desviaciones admisibles en la medida en que el fin constitucional que subyace en el beneficio fiscal ambiental permita, a su vez, superar el test de proporcionalidad en el caso de que se concluya que dicho beneficio es idóneo, necesario y proporcional para el objetivo perseguido.
- b) Este mismo fin es el que, como opción política del legislador, justificará la elección de la intervención a través del gasto público y la posible incidencia que dicha elección tenga sobre el principio hacendístico de neutralidad fiscal. El incentivo fiscal, en relación con otros posibles instrumentos de intervención (como las

subvenciones) deberá valorarse en términos de eficacia y eficiencia, su efecto global sobre las emisiones contaminantes, los destinatarios que se benefician de los incentivos, su impacto sobre el desarrollo tecnológico y la mayor o menor complejidad para su implantación, gestión y control. El balance será más positivo para aquellos incentivos que fomenten actuaciones que vayan más allá del mero cumplimiento de la normativa ambiental vigente, puesto que en caso contrario sólo serían admisibles con carácter excepcional y temporal, prefiriéndose por la doctrina económica, con carácter general, los instrumentos fiscales frente a las subvenciones directas y abogando, en todo caso, por la eliminación de los incentivos (de carácter directo o fiscal) que tengan carácter distorsionador. Sin perjuicio de lo anterior, los beneficios fiscales ambientales suponen una ruptura del principio de neutralidad y un fortalecimiento del principio de competitividad, por cuanto la fiscalidad influirá en las decisiones de inversión del contribuyente, si bien, como hemos indicado, será el legislador quien, valorando la importancia del fin constitucional de protección ambiental, deberá determinar si es posible renunciar al principio de neutralidad o de reducir su alcance y efectos.

- c) De esta forma, apreciamos una conexión entre los principios jurídicos de justicia tributaria y los principios económicos y hacendísticos (fundamentalmente, el principio de neutralidad), que encuentra su fundamento en la consideración de la protección ambiental como un fin constitucional merecedor de la flexibilización de los referidos principios mediante el establecimiento de incentivos fiscales para su promoción. Por el contrario, podemos encontrarnos con beneficios fiscales cuyo efecto distorsionador en relación con el medio ambiente aconseje su eliminación o reformulación en clave ambiental, especialmente en aquellos casos en que no solamente no presenten efectos positivos para el medio ambiente, sino que, al contrario, de forma no querida, puedan tener un efecto perjudicial al promover de forma indirecta un incremento de los niveles de contaminación.
- d) Los beneficios fiscales ambientales podrían parecer contradictorios con el principio “quien contamina paga”, de origen económico, recepcionado de forma expresa por

el Derecho Comunitario e implícito en el artículo 45 de la Constitución. No obstante, la doctrina que ha estudiado este principio y su incidencia en los beneficios fiscales ha concluido, sin demasiado esfuerzo, que este principio se puede formular como “quien descontamina cobra” para aquellos casos en que las empresas adoptan conductas que favorecen a la colectividad, lo que, eso sí, exige que el beneficio fiscal no tenga por objeto facilitar el cumplimiento de la normativa ambiental. Asimismo, en este principio se encuentra implícita una vertiente preventiva, puesto que no cabe duda de que es la prevención y no la reparación el objetivo ambiental que ha de perseguirse. En este contexto, por tanto, podemos concluir que los beneficios fiscales ambientales pueden configurarse como un instrumento especialmente adecuado para el desarrollo de los principios ambientales de prevención y de quien contamina paga.

- e) Precisamente, la importancia que en el ámbito comunitario se atribuye a la protección ambiental es la que justifica que, aun cuando las fórmulas de apoyo a los contribuyentes que los Estados instrumentan para fomentar la protección del medio ambiente (incluyendo los beneficios fiscales) tengan la consideración de ayudas estatales, como consecuencia del riesgo que podrían suponer para la competencia en el mercado interior, las mismas no se consideran contrarias al ordenamiento comunitario. Y es que, aun cuando entre los objetivos perseguidos por la Unión Europea se encuentre la protección del medio ambiente, también se encuentra entre dichos objetivos la protección de la competencia, prohibiéndose las ayudas que puedan falsearla. El conflicto se resuelve, con determinados requisitos, a favor del medio ambiente, dado que el componente ambiental debe integrarse en todas las políticas comunitarias, para lo cual las ayudas deberán cumplir las exigencias contenidas en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente y en el Reglamento general de exención por categoría.
- f) Finalmente, el análisis que hagamos de los distintos instrumentos que ofrece el Impuesto sobre Sociedades, en ejecución de su función extrafiscal, y, en particular, de los beneficios fiscales ambientales, deberemos tener en cuenta el papel que

puedan desempeñar en la integración estratégica de la Responsabilidad Social Empresarial en la toma de decisiones empresariales, pues la empresa, además de cumplir su finalidad de obtener beneficios para sus socios, puede participar de forma activa para mejorar social y ambientalmente aquellas áreas que caen bajo su esfera de influencia.

6. La introducción de beneficios fiscales ambientales en la estructura del Impuesto sobre Sociedades se ofrece como una posibilidad para el legislador

El Impuesto sobre Sociedades puede constituir un valioso instrumento para la protección del medio ambiente, al objeto de promover la reducción del impacto contaminante de las empresas y dirigir su comportamiento para que sea lo más respetuoso posible con este fin. Sin embargo, en la normativa básica reguladora del Impuesto sobre Sociedades, las referencias a la protección del medio ambiente son escasas. Pese a ello, como hemos tenido ocasión de analizar, las variables ambientales pueden incorporarse e identificarse en los distintos elementos estructurales del Impuesto para fomentar las inversiones ambientales (amortización fiscal de activos, deducciones por inversiones, reducciones por inversiones), teniéndose así en cuenta, de forma directa o indirecta, las incidencias de la actividad empresarial sobre el medio ambiente.

En conclusión, la introducción de los beneficios fiscales ambientales en la estructura del Impuesto sobre Sociedades, máximo exponente de la tributación empresarial, es una opción factible desde la perspectiva jurídica y económica, acorde con la función extrafiscal del tributo, que podrá incluirse en la cesta de instrumentos de política ambiental a utilizar por las Administraciones Públicas y que podrá arrojar resultados positivos en la medida en que se encuentren correctamente orientados hacia una auténtica finalidad de protección ambiental, si bien necesitan de la suficiente estabilidad para mejorar su eficiencia.

No obstante, ante el riesgo de que, si no se encuentran adecuadamente diseñados, puedan vulnerar los principios constitucionales de igualdad, generalidad y capacidad económica y los principios económicos de neutralidad y “quien contamina paga”, ha de

prestarse especial atención a su configuración, debiendo evitarse aquellos beneficios fiscales que, en vez de promover la mejora ambiental de la actividad empresarial, se limiten a facilitar la adaptación de las empresas a la normativa ambiental vigente, salvo en situaciones de excepcionalidad, a facilitar la renovación de activos sin tener realmente en cuenta su efecto ambiental positivo o que incluso puedan tener un impacto negativo para el medio ambiente.

De esta forma, una revisión de los impuestos directos sobre la renta empresarial deberá focalizarse en dos aspectos: los beneficios fiscales que, dirigidos a fomentar la actividad empresarial y el crecimiento económico, puedan generar impactos perjudiciales para el medio ambiente, y los beneficios fiscales ambientales, es decir, aquellos que incentivan una conducta dirigida a la mejora del medio ambiente. Entre los primeros, sería conveniente afrontar una revisión, desde la perspectiva ambiental, de los regímenes especiales para la minería y las actividades de hidrocarburos, por su alto impacto ambiental.

Finalmente, cabe la posibilidad de introducir técnicas de control de los beneficios fiscales para que generen un impacto ambiental negativo. Un ejemplo en la normativa vigente lo encontramos en el régimen especial para entidades navieras en función del tonelaje, cuya aplicación se encuentra condicionada a su concesión por el Ministerio de Hacienda, para lo que tendrá en cuenta la existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo, entre otras materias, a la prevención de la contaminación del medio ambiente. Este es un buen ejemplo de ponderación del impacto ambiental de una actividad con carácter previo a la concesión de un régimen fiscal especial que puede resultar beneficioso para la entidad que lo solicita para una actividad con un potencial efecto ambiental. En esta línea, y si bien no está contemplado en nuestra normativa, sería posible el condicionamiento de determinados incentivos fiscales cuya finalidad prioritaria no sea la ambiental al control previo de su impacto sobre el ecosistema, al objeto de asegurar que su utilización no sea perjudicial para el medio ambiente (por ejemplo, porque al

favorecer el crecimiento económico produzcan, como efecto secundario, un incremento de la contaminación).

7. Los beneficios fiscales ambientales se introducen en el Impuesto sobre Sociedades a través de distintas figuras

Los beneficios fiscales pueden localizarse en los distintos componentes de la estructura del Impuesto sobre Sociedades: en la base imponible, en el tipo de gravamen y en la cuota. En aras a una mayor transparencia y respeto del principio de neutralidad, son preferibles los incentivos que operan sobre la cuota frente a los que operan sobre la base imponible, si bien, como hemos podido comprobar, la normativa de este tributo, tanto actual como en el pasado, ha conocido incentivos que afectan en esta línea del Impuesto.

Entre los incentivos para la adquisición de activos ambientales se encuadrarían los regímenes de libertad de amortización y amortización acelerada, las reducciones en la base imponible por la dotación de reservas que se destinen a la adquisición de activos ambientales (RIC, factor de agotamiento) y las deducciones en la cuota.

En este caso, el pleno respeto del principio quien contamina paga exigiría que las inversiones incentivadas no fueran aquellas necesarias para que el sujeto pasivo se limitara a cumplir la normativa ambiental vigente, sino aquellas que la empresa realizara voluntariamente más allá de los estándares normativos, lo cual permitiría asimismo fomentar la responsabilidad social empresarial. Un claro ejemplo de este tipo de incentivos lo encontramos en las deducciones por inversiones medioambientales, pero también podría introducirse la variable ambiental en las deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y en la deducción por actividades de I+D+i, mediante la introducción de tipos incrementados de deducción en el caso de que la reinversión o la investigación tuvieran un efecto beneficioso para el medio ambiente o, al contrario, limitando estos beneficios fiscales en los casos en que se materializan en perjuicios ambientales.

Supuestos de libertad de amortización para las inversiones medioambientales podemos encontrarlos en los territorios forales vascos, específicamente para los elementos del inmovilizado material nuevos afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa correspondiente y para los elementos del inmovilizado material e intangible relacionados directamente con la limpieza de suelos contaminados para aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco, si bien existe consenso sobre la preferencia por los incentivos que operan en la cuota íntegra sobre los que operan en la base imponible.

8. Las deducciones por inversiones medioambientales se configuran como un instrumento de sostenibilidad

En nuestra opinión, las deducciones por inversiones medioambientales son un útil instrumento para alcanzar los objetivos reseñados. Es un instrumento que lanza un mensaje claro al mercado, mediante un estímulo de carácter positivo y que se encuadra en el marco de la responsabilidad social corporativa. Adicionalmente, como se puede observar, la regulación de la deducción materializa, en línea con el mandato constitucional recogido en el artículo 45, una actitud tanto preventiva (evitar la contaminación y reducir los residuos) como correctora (recuperación y tratamiento de residuos) de las agresiones medioambientales que puede originar el funcionamiento habitual de la empresa, compartiéndose la opinión de la doctrina científica, recogida a lo largo de este trabajo, de que su configuración es acorde con los principios de justicia tributaria y de “quien contamina paga” y de que no constituye una ayuda de Estado contraria al ordenamiento comunitario, siendo un útil instrumento para promover la integración de las consideraciones ambientales en la toma de decisiones empresariales en el marco de la Responsabilidad Social Empresarial.

La evolución legislativa de este incentivo fiscal puede considerarse parejo con el avance de la preocupación ambiental en la sociedad española. En sus inicios, el beneficio fiscal se configuró como un instrumento para facilitar la adaptación de las instalaciones industriales a los estándares ambientales. Si bien este fin podía encontrar una

justificación en la década de los setenta del siglo pasado, al introducirse el régimen de libertad de amortización para las inversores protectoras del medio ambiente, su admisión no se encuentra justificada en la actualidad, razón por la que resulta razonable la modificación introducida en el año 2003 y el refuerzo introducido por la Ley de Economía Sostenible, impidiendo la aplicación de la deducción a las inversiones dirigidas al mero cumplimiento de la normativa ambiental.

Por todo ello, valoramos de forma muy positiva su recuperación por la Ley de Economía Sostenible, si bien sigue presentando flecos que deben ser objeto de mejora para lograr alcanzar el objetivo de una elevada protección ambiental. Para ello, sería precisa la suficiente reflexión que condujera a una modificación que permitiera despejar las numerosas dudas que en su aplicación práctica suscita, al objeto de ganar en la seguridad jurídica, evitándose polémicas situaciones como las que generaron las confusas reglas de entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible. Sin embargo, resulta confusa la exclusión de las inversiones para la reducción de las emisiones contaminantes de los vehículos y de las inversiones para la promoción de las energías renovables, atendiendo a la importancia de ambos tipos de inversiones para combatir el cambio climático y mitigar sus efectos.

9. La deducción se limita a las inversiones en instalaciones, siendo aconsejable su ampliación a otro tipo de actuaciones medioambientales

El ámbito objetivo de la deducción únicamente permite aplicar este beneficio fiscal a las inversiones en instalaciones, siendo deseable la ampliación de su ámbito objetivo para que se incentive tanto los gastos ambientales como las inversiones en otros tipos de activos (fundamentalmente intangibles) para alcanzar un mayor nivel de protección ambiental. Las inversiones no tienen por qué tener por finalidad exclusiva la protección ambiental, si bien en este caso se exige la identificación de la parte de inversión que guarda relación directa con dicha finalidad, lo que, como hemos comentado (y ahondaremos a continuación), presenta graves inconvenientes prácticos para la aplicación de la deducción.

Asimismo, tanto el concepto de instalación como de instalación industrial utilizado por el artículo 39 del TRLIS son equívocos, puesto que, si bien la interpretación desde la perspectiva contable, fiscal y ambiental parece llevar a un concepto equivalente (unidad técnica fija), la interpretación que algunos Tribunales y, en ocasiones, la Dirección General de Tributos vienen realizando es sumamente restrictiva, admitiendo únicamente las instalaciones ligadas a inmuebles. Sin embargo, una interpretación integradora de los distintos órdenes jurídicos debería conducir a la admisión de la aplicación de la deducción a las instalaciones realizadas sobre vehículos, buques y aeronaves, paliando de esta forma la desaparición de la deducción contenida en el apartado 2 del artículo 39 del TRLIS dirigida a la promoción de la adquisición de vehículos con reducidas emisiones contaminantes.

10. Sería asimismo aconsejable que la protección del medio ambiente se configurara desde una perspectiva integral para que el incentivo fiscal incrementara su eficacia

La configuración de la deducción desde la aproximación vectorial (aire, agua y residuos) no toma en consideración el fenómeno ambiental desde una perspectiva global e integral, atendiendo a la complejidad de las interrelaciones entre los distintos vectores. En este sentido, para alcanzar una protección integral del medio ambiente, sería conveniente analizar la posibilidad de modificar el ámbito de la deducción para abandonar la aproximación vectorial que limita el beneficio fiscal a determinadas actuaciones. La necesidad de la protección del medio ambiente desde su concepción de ecosistema y no de mera suma de vectores ambientales aconseja así un enfoque global del problema ambiental. No obstante, en el caso de mantenerse la aproximación vectorial, sería preciso que se aclarara la posibilidad de acoger a deducción las inversiones para la protección del suelo y extender su ámbito a problemas ambientales acuciantes, como el cambio climático, lo que exige promover las inversiones para fomentar el ahorro energético, al ahorro de agua, la reducción de la contaminación originada por los productos en su fase de uso y, de forma aún más claras, las energías renovables. La eliminación de la deducción para promover el aprovechamiento de este tipo de energías con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011

es una medida, cuando menos, polémica, que no podemos compartir, especialmente a la vista de las tendencias en algunas comunidades autónomas dirigidas a gravar precisamente las instalaciones renovables.

Asimismo, se observa una mayor preocupación por la contaminación de origen industrial. Si bien este tipo de contaminación afecta de forma grave sobre el entorno, no es el único tipo de agresión ambiental a corregir, pudiendo mencionarse las producidas por la agricultura o el sector servicios, ambos de significativa importancia en España. En esta línea se han expresado diversas propuestas parlamentarias, si bien hasta la fecha no han prosperado. Nuevamente, la limitación del ámbito de la deducción resta eficacia a este tipo de incentivos desde una perspectiva de una política ambiental que persiga la protección integral de nuestro entorno.

La Administración tributaria ha expresado su preocupación por limitar la aplicación del beneficio fiscal a la corrección del impacto contaminante del propio sujeto pasivo, lo cual supone un obstáculo para la eficacia de este incentivo. En esta línea ha ahondado la reforma introducida por la LES al admitir únicamente las inversiones para el tratamiento de residuos propios, lo cual ha de valorarse negativamente, así como la completa ausencia de incentivos para promover actitudes que permitan corregir otro tipo de daños ambientales no relacionados con la actividad productiva, como pueden ser las inversiones y gastos para la recuperación de espacios naturales y masas forestales (en un país tan castigado, por ejemplo, por los incendios forestales como es España).

11. La aparente preferencia por las soluciones “final de línea” limitan la eficacia del principio preventivo

Por otra parte, se observa una preferencia en la redacción vigente de la deducción por las soluciones final de línea que por las soluciones integradas en el proceso productivo, que son las que mejor responden al principio preventivo. Es positiva la adopción de medidas que eviten el efecto contaminante de las emisiones, pero sería aún más positiva la adopción de medidas que evitaran la propia producción de tales emisiones. Sin embargo, la identificación de las medidas integradas en el proceso productivo de forma

aislada del conjunto de la instalación productiva puede, en la práctica, ser una ardua labor, por lo que sería recomendable el establecimiento de criterios objetivos para determinar la parte de la inversión que pudiera beneficiarse de la deducción, facilitando la aplicación del incentivo fiscal.

Una posible solución a este problema podría venir, de forma equivalente a la adoptada por la normativa foral vasca, mediante la aprobación de un listado de tecnologías limpias que permitiera acceder de forma directa a la deducción. No obstante, sin perjuicio de las ventajas derivadas de la simplificación del proceso de aplicación de la deducción, no cabe ignorar el riesgo de que el referido listado pueda quedar obsoleto, por lo que debería dotarse de la debida flexibilidad y actualización para permitir su adaptación a las cambiantes necesidades ambientales y evitar su pérdida de eficacia.

12. Únicamente pueden acogerse a la deducción las inversiones que permitan mejorar las exigencias de la normativa ambiental, entroncando con los fundamentos de los beneficios fiscales ambientales

La configuración de la deducción, que limita el incentivo a las inversiones para la mejora de la normativa ambiental (siempre que esta se viniera cumpliendo) es plenamente respetuosa con el principio “quien contamina paga”, permite sortear la prohibición de ayudas de Estado y convierte a este beneficio fiscal en un útil instrumento para promover la Responsabilidad Social Empresarial. Asimismo, facilita la compatibilización del beneficio fiscal ambiental con los principios de justicia tributaria, alejando las reticencias derivadas de la interpretación estricta de los principios de igualdad, generalidad y capacidad económica.

La exigencia de este requisito es una muestra del carácter complementario de los instrumentos regulatorios y los instrumentos de mercado. En tanto que la normativa ambiental establece los estándares de obligatorio cumplimiento, la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente incentiva a las empresas para adoptar de forma voluntaria conductas que les permitan ir más allá de

dichos estándares, contribuyendo de esa forma a una mayor protección del medio ambiente.

13. La certificación de convalidación garantiza el cumplimiento de los requisitos ambientales para la aplicación de la deducción

Consideramos plenamente acertado el modelo colaborativo establecido entre la Administración ambiental y la Administración tributaria para la aplicación de la deducción. A la primera, por medio de la certificación de convalidación, corresponde la comprobación del cumplimiento de los requisitos de carácter ambiental, otorgándose así por la Administración con competencia técnica la debida seguridad jurídica al contribuyente sobre el cumplimiento de los requisitos ambientales y, por otra parte, la debida garantía a la Administración tributaria del mismo extremo. Evidentemente, esto exige la leal colaboración entre Administraciones, pues, en nuestra opinión, la Administración tributaria no tendría la capacidad para ignorar el contenido de la certificación de convalidación, quedando sus competencias limitadas a la comprobación de la realización de la inversión y los aspectos cuantitativos de la misma (existencia de facturas o documentación justificativa de la inversión, minoración de las subvenciones, correcta aplicación del tipo de deducción y mantenimiento de la inversión). Precisamente en el mantenimiento de la inversión encontramos un nuevo ejemplo del modelo colaborativo, al estar capacitada la Administración tributaria para solicitar a la Administración ambiental la comprobación del mantenimiento de los niveles de protección ambiental que se exigen para no tener que reintegrar el beneficio fiscal.

14. La deducción se encuentra carente de elementos que modulen el efecto del incentivo fiscal en función del esfuerzo del contribuyente

En la regulación de la base de la deducción y, concretamente, en el tratamiento de las subvenciones, se observa una diferenciación en relación con las deducciones por actividades de investigación y desarrollo que no se encuentra suficientemente justificada. Mientras que para la determinación de la base de deducción en esas deducciones se excluye únicamente el 65% de las subvenciones imputadas a resultados

en el ejercicio, en el caso de las deducciones por inversiones medioambientales se deduce la totalidad de la subvención percibida.

Por otra parte, y si bien es potestad del legislador fijar la intensidad del incentivo, en este caso en el 8% del importe de la inversión, este porcentaje resulta significativamente inferior al previsto tanto en la normativa foral como en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de medio ambiente, por lo que existe un amplio margen para mejorar la profundidad de este incentivo, bien de forma general o bien estableciendo tipos incrementados para las empresas de reducida dimensión.

Asimismo, a diferencia de otras deducciones, el incentivo aquí analizado no promueve el esfuerzo incremental del contribuyente a favor del medio ambiente. Este efecto podría lograrse mediante el establecimiento de tipos diferenciados de deducción, mejorando por ejemplo el incentivo para aquellos casos en que el importe de la actuación medioambiental sea superior al de ejercicios anteriores o estableciendo tipos incrementados para aquellas áreas en las que se quiera incidir de forma más directa.

15. El “espíritu” de la deducción ha sido transpuesto a otros incentivos fiscales

El modelo cooperativo de la deducción, en la que se coordinan las funciones de la Administración tributaria y de la Administración ambiental para, con base en el principio de especialidad, lograr una mayor eficacia en la aplicación de la deducción e incrementar la seguridad jurídica tanto para la Administración como para el contribuyente, ha sido “exportado” al ámbito de los tributos ecológicos autonómicos, donde la legislación andaluza fue pionera en la introducción de un incentivo fiscal en la cuota de sus impuestos sobre emisiones a la atmósfera y a las aguas para la realización de inversiones protectoras del medio ambiente y posteriormente seguido por la normativa de Murcia, Aragón y Canarias. Tal expansión es muestra de la bondad de la combinación de los impuestos ambientales y de los incentivos fiscales ambientales y, en particular, de la filosofía que impregna la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente del Impuesto sobre Sociedades, que ha inspirado a otros legisladores en el desarrollo de la función extrafiscal del sistema tributario.

BIBLIOGRAFÍA

– “Contabilidad medioambiental”, Gaceta Fiscal, nº 209, mayo de 2002.

Adame Martínez, Francisco David, “Los Tributos Ecológicos de las Comunidades Autónomas”, Estudios Regionales, nº 37, 1993

Adame Martínez, Francisco David, “Medidas fiscales para la protección del medio ambiente”, en Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Sevilla, 2011.

Adame Martínez, Miguel Angel y Adame Martínez, Francisco David, *Instrumentos jurídicos de derecho civil y tributario para la protección del Monte Mediterráneo*, Editorial Comares, Granada, 2008.

AECA, *Ingresos Ordinarios*, Documento nº 13, Madrid, 2013.

AECA, *Principios de contabilidad de gestión. Contabilidad de gestión medioambiental*, Madrid, 1996.

AECA, *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*, Documento AECA nº 1, Madrid, diciembre 2003.

AECA, *Control económico de proyectos para la Sostenibilidad Ambiental*, Documento nº 36, Madrid, 2010.

Agencia Europea del Medio Ambiente, *El Medio ambiente en Europa. El informe Dobris*, Ministerio de Medio Ambiente, 1998.

Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.

Albiñana García-Quintana, César, “Los impuestos de ordenamiento económico”, Hacienda Pública Española, nº 71, 1981.

Albiñana García-Quintana, César, “Artículo 133. La potestad tributaria”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo X, Edersa, Madrid, 1998

Albiñana García-Quintana, César, “Artículo 134. Los presupuestos del Estado”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo X, Edersa, Madrid, 1998.

Alcázar Avellaneda, Juan Miguel, “La inclusión en la base imponible del ICIO del coste de los equipos o instalaciones que integran los parques solares o eólicos”, *Actualidad Administrativa*, nº 15, septiembre de 2010.

Alenza García, José Francisco y Galilea Salvatierra, Pedro, “Los Convenios Ambientales en la legislación española: un análisis económico y jurídico (I)”, *Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental*, nº 48, diciembre de 2002.

Alenza García, José Francisco y Galilea Salvatierra, Pedro, “Los Convenios Ambientales en la legislación española: un análisis económico y jurídico (II)”, *Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental*, nº 49, enero de 2003.

Alfaraz Alonso, M^a Begoña, “La reserva para inversiones en Canarias”, *Impuestos*, nº 2, 1996.

Algarra Prats, Esther, “Contaminación lumínica, intrusión lumínica y Derecho Civil”, en Moreno Martínez, Juan Antonio, *La responsabilidad civil y su problemática actual*, Dykinson, Madrid, 2007.

Alonso Madrigal, Francisco Javier, “La tributación medioambiental y la energía”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Alonso Madrigal, Francisco Javier, “La contaminación acústica en la fiscalidad española”, en VV.AA., *Nuevas formas de Contaminación Atmosférica. Un análisis jurídico multidisciplinar*, Dykinson-Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2010.

Alonso Madrigal, Francisco Javier, “La protección del paisaje y del territorio en la fiscalidad autonómica”, en Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Sevilla, 2011.

Altener, “Informe sobre medidas fiscales en España”, *Proyecto ENER-IURE Fase III. Análisis de la legislación relativa a las fuentes de energía renovables en los estados miembros de la Unión Europea*, 3 de septiembre de 2001.

Alvarez Carreño, Santiago M., *El régimen jurídico de la depuración de aguas residuales urbanas*, Motecorvo, Madrid, 2002.

Alvarez Martínez, Joaquín, Jiménez Compaird, Ismael y Ruiz Baña, María Luisa, “Impuesto sobre Sociedades”, en Martín Queralt, Juan, Tejerizo López, José Manuel y Cayón Gallardo, Antonio (Dir.), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, 9ª Edición, 2012, Cizur Menor, 2012.

Alvarez Rendueles, José Ramón, *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, Escuela Nacional de Administración Pública, 1973.

Alvarez Villamarín, Xosé Carlos, Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “Características de una propuesta de reforma fiscal: la Reforma Fiscal Verde”, Palau 14. *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 30, septiembre-diciembre 1997.

Alzaga Villaamil, Oscar, “La tributación medioambiental y las aguas”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Amesti Mendizábal, Cristina, “Responsabilidad Social Empresarial. Comentario de la Sentencia núm. 321/2011 de 11 de noviembre de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 28)”, *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 40, Enero – Junio 2013.

Andrés Aucejo, Eva, *La amortización del inmovilizado material: Régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

Aneiros Pereira, Jaime, “El sistema tributario como instrumento de reactivación económica”, *Crónica del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 17, enero de 2011.

Angulo Aramburu, Jerónimo, Chico de la Cámara, Pablo, García Baquero, Carlos, Herrero Molina, Pedro Manuel y Monreal Palomino, Isabel, “El tratamiento fiscal de las nuevas energías”, en Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier (Dirs.), *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

Antón Antón, Alvaro y Bilbao Estrada, Iñaki, “La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de estado ilegal no compatible?”, *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009.

Aparicio Pérez, Antonio, “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”, *Revista de Información Fiscal*, nº 79, 2007.

Archel Domenech, Pablo, “El nuevo marco medioambiental europeo: Implicaciones para la contabilidad”, *Partida Doble*, nº 125, septiembre de 2001.

Arnáiz Arnáiz, Teodoro, “La deducción por I+D e IT: algunas consideraciones sobre la base de deducción y los gastos en el extranjero”, *Cuadernos de Formación*, Colaboración 25/10, Volumen 11/2010, Instituto de Estudios Fiscales.

Argente Alvarez, Javier y Mellado Benavente, Francisco M., *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, CISS Wolters Kluwer, Valencia, 2011.

Arrieta Martínez de Pisón, Juan, *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.

Arrieta Martínez de Pisón, Juan, “Sistema tributario y Constitución”, en VV.AA., *Economía y Hacienda en la Constitución*, Cuadernos de Derecho Público, nº 25, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, mayo-agosto 2005.

Arrieta Martínez de Pisón, Juan, “Tributación medioambiental y financiación autonómica. El Impuesto de Castilla-La Mancha sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 281, junio de 2008.

Autrand, André, “¿Cuál es la estrategia fiscal respecto al medio ambiente?”, *Autonomies, Revista Catalana de Derecho Público*, nº 15, 1992.

Baena Aguilar, Angel, “Protección impositiva y medio natural”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995.

Baena Aguilar, Angel, “Nuevos Impuestos Ambientales”, *Revista de Derecho Financiero y Tributario*, nº 241, julio a septiembre de 1996.

Baena Aguilar, Angel, “Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

Banacloche Pérez, Julio, “Ideología fiscal”, *Impuestos*, 2000, Ref. D - 92, tomo 2.

Banacloche Pérez, Julio, “Incentivos fiscales”, *Impuestos*, nº 1, Sección Editorial, Quincena del 1 al 15 Ene. 2009, Año XXV, Ref. D-547, pág. 3, tomo I, e *Impuestos*, nº 30, Sección Legislación, Quincena del 1 al 15 Dic. 2009, tomo 2.

Barrachina Juan, Eduardo, “La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Gaceta Fiscal*, nº 159, noviembre de 1997.

Bassas Pérez, Isabel y Hucha Celador, Fernando de la, “El régimen fiscal de los productores de electricidad en régimen especial (energías renovables)”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Energías Renovables*, Volumen II. Aspectos Jurídicos, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

Bautista Parejo, Carmen, *Residuos. Guía técnico-jurídica*, Ediciones Mundi Prensa, Madrid, 1998.

Bayona de Perogordo, Juan y Soler Roch, María Teresa, “Gasto público y medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995.

Bello Paredes, Santiago A., “Dimensión jurídica de los principios rectores”, en Bello Paredes, Santiago A. (Dir.), *Comentarios a la Ley de Economía Sostenible*, La Ley, Madrid, 2011.

Beltrán de Giménez, Miguel y Canosa Usera, Raúl, “Relevancia constitucional del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995.

Bermejo, Rodrigo, *Economía Sostenible. Principios, conceptos e instrumentos*, Bakeaz, Bilbao, 2001.

Bermúdez Sánchez, Javier, “Criterios de una nueva reglamentación ambiental. A propósito de la regulación económica y el medio ambiente”, *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, nº 198, diciembre de 2002.

Betancor Rodríguez, Andrés, *Instituciones de Derecho Ambiental*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2001.

Bilbao Estrada, Iñaki, “Impuestos con finalidad verde”, *Seguridad y Medio Ambiente*, nº 112, cuatro trimestre, 2008.

Bilbao Estrada, Iñaki, *Cambio Climático y Derecho Tributario: un compromiso con el medio ambiente*, Fundación Universidad San Pablo CEU, Valencia, 2009.

Bilbao Estrada, Iñaki, “La tributación de los derechos de emisión en el IVA y en el IS”, *Partida Doble*, nº 226, noviembre de 2010.

Bilbao Estrada, Iñaki y Mateos Ansótegui, Ana Isabel, “El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 285, 2006.

Blanco García, Alvaro del, “Fiscalidad de la energía”, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 4/2010.

Blanco García, Alvaro del y Gutiérrez Lousa, Manuel (Coords.), “Evolución del sistema fiscal español: 1978-2010”, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 13/2011.

Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *Impuestos*, nº 8, 30 de abril de 2000.

Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000.

Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *Impuestos*, nº 2, 2001.

Bokobo Moiche, Susana, “La globalización y el derecho tributario: una aproximación”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 9, 2005.

Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (I). Régimen general. Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2011.

Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, *Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2011.

Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, “Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley de Emprendedores”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 369, diciembre de 2013.

Borrero Moro, Cristóbal J., *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.

Borrero Moro, Cristóbal José, “Un sueño frustrado (la tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía)”, *Quincena Fiscal*, nº 3 y 4, 2007.

Buñuel González, Miguel, *El Uso de Instrumentos Económicos en la Política del Medio Ambiente*, CES, 1999.

Buñuel González, Miguel, *El uso de instrumentos fiscales en la política de medio ambiente: teoría, práctica y propuesta preliminar para España*, Fundación Biodiversidad, Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía 1/2002.

Buñuel González, Miguel, “Teoría de la imposición ambiental”, en Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier (Dir.), *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

Buñuel González, Miguel, “Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004.

Buñuel González, Miguel, “Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España en el ámbito estatal”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004.

Buñuel González, Miguel, “Los instrumentos económicos como incentivo a la eficiencia energética”, en Falcón y Tella, Ramón (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

Buñuel González, Miguel y Herrera Molina, Pedro Manuel (Dir.), “Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 18/2003.

Bureau Veritas Business School y otros, *Auditorías Ambientales*, Fundación Confemetal, Madrid, 3ª edición, 2011.

Caamaño Anido, Miguel A., “Las energías renovables, concretamente la eólica, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 338, 2011.

Calderón Carrero, José Manuel, “Medidas tributarias extrafiscales para garantizar la movilidad sostenible en el seno del mercado interior: notas a la Directiva 93/89/CEE, de 25 octubre 1993”, *Quincena Fiscal*, nº 1, 1994.

Calderón Patier, Carmen y González Lorente, Alvaro, “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción de la política fiscal de los Estados miembros”, *Crónica Tributaria*, nº 115, 2005.

Calvo Ortega, Rafael, “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Calvo Ortega, Rafael, *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Civitas, Cizur Menor, 2012.

Calvo Salinero, Rafael y Pastoriza Vázquez, Salvador, “Control y Ayudas de Estado dentro del Derecho Comunitario”, *Estrategia Financiera*, nº 241, julio-agosto 2007.

Calvo Vérguez, Juan, “Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: Algunas consideraciones”, Nueva Fiscalidad, nº 3, marzo de 2004.

Calvo Vérguez, Juan, *La reforma contable y su proyección en el Impuesto sobre Sociedades. Análisis práctico de las principales modificaciones normativas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009.

Calvo Vérguez, Juan, “El régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero en el IS”, Carta Tributaria (monografías), nº 7, quincena del 1 al 15 de abril, 2009.

Calvo Vérguez, Juan, “El régimen fiscal de la compensación de bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades: restricciones aplicables”, Gaceta Fiscal, nº 316, febrero de 2012.

Calvo Vérguez, Juan, “La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, Actum, nº 61, marzo de 2012.

Cámara Barroso, M^a del Carmen, “Algunas consideraciones sobre los beneficios fiscales de los biocarburantes”, Nueva Fiscalidad, nº 3, 2011.

Cannon, Tom, *La responsabilidad de la empresa. Respuesta a los nuevos retos sociales, económicos, legales, éticos y de medio ambiente*, Ediciones Folio, Barcelona, 1994.

Cañada Garmendia, Javier, “Fiscalidad y contaminación”, Crónica Tributaria, nº 4, 1973.

Carbajo Vasco, Domingo, “Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad”, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 238, 1995.

Carbajo Vasco, Domingo, “Una nota sobre los beneficios fiscales para la protección del medio ambiente en las Haciendas Locales Españolas”, Tributos Locales, nº 91, octubre-noviembre 2009.

Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, nº 9, 2010.

Carbajo Vasco, Domingo, “Los regímenes fiscales especiales de la minería, la investigación y la explotación de hidrocarburos”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Cizur Menor, 2ª edición, 2010.

Carbajo Vasco, Domingo, “Cambio climático y tributos. Una reflexión general”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 3/2010.

Carbajo Vasco, Domingo, “Sobre el concepto de tributo ambiental. A vueltas con un viejo tema”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 5/2010.

Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad* 6/2011.

Carbajo Vasco, Domingo, “La fenecida deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación”, *Impuestos*, nº 7, quincena del 1 al 15 de abril de 2011.

Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *Crónica Tributaria*, nº 142, 2012.

Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco jurídico constitucional y comunitario de la fiscalidad ambiental”, *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Derecho* 2/2003, Fundación Biodiversidad.

Carbajo Vasco, Domingo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004.

Carbajo Vasco, Domingo y Peragón Lorenzo, Luis A., “La política de reducción del déficit público y el presupuesto de beneficios fiscales”, Cuadernos de Información Económica, nº 227, abril-marzo de 2012.

Careaga, Adelaida M^a, “Compatibilidad de los impuestos medioambientales en el Mercado único. Comentarios a la Comunicación de la Comisión «Impuestos y gravámenes medioambientales en el Mercado único» COM (97) 9”, Impuestos, 1999, Ref. D - 6, Tomo 1.

Carracedo González, Nuria, “Deducción por inversiones medioambientales”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª edición, 2008.

Carracedo González, Nuria, “Tipo de gravamen y cuota íntegra”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª Edición, 2008.

Casado Ollero, Gabriel, “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.”, Hacienda Pública Española, nº 96, 1985.

Casado Ollero, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

Casana Merino, Fernando, “El hecho imponible del impuesto sobre emisiones a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación”, Noticias de la Unión Europea, nº 261, octubre de 2006.

Casas Agudo, David, “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, en Sánchez Galiana, José Antonio (Coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

Castellano Real, Francisco, “Introducción”, en *Nuevos Impuestos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

Castillo López, José Manuel, *La Reforma Fiscal Ecológica*, Comares, Granada, 1999.

Castillo Padilla, Felipe y López Martínez, Nicomedes, “Investigación y desarrollo e innovación tecnológica, año 2001”, *Tribuna Fiscal*, nº 127, 2001.

Cayón Galiardo, Antonio, “Los incentivos fiscales y su legitimación finalista”, en Xunta de Galicia, *Xornadas sobre Fiscalidade no Camiño de Santiago*, Dirección Xeral de Promoción do Camiño de Santiago, 1994.

Cazorla Prieto, Luis María, “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Cencerrado Millán, Emilio, “Subvenciones e Impuesto sobre Sociedades”, en Martínez Giner, Luis Alfonso y Navarro Faure, Amparo (Coords.), *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

Checa González, Clemente, “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Anuario de Derecho de la Universidad de Extremadura*, nº 2, 1983.

Checa González, Clemente, “IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Elementos de la misma que deben ser modificados en atención a la doctrina de la STJCE de 13 de marzo de 2008 (TJCE 2008, 54)”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 8/2008

Chico de la Cámara, Pablo, “Base imponible (I): aspectos generales”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2ª Edición, 2010.

Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”, *Quincena Fiscal*, nº 2, enero 2003.

Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Intentos de codificación del Derecho tributario ambiental (una aproximación a esta tendencia en los distintos ámbitos territoriales)”, Noticias de la Unión Europea, nº 261, octubre de 2006.

Chico de la Cámara, Pablo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas, Civitas, Madrid, 2004.

Ciudad Gómez, Adelaida y Milanes Montero, Patricia, “Tratamiento contable de las subvenciones. Análisis comparado de la normativa en función del tamaño empresarial”, Partida Doble, nº 206, enero de 2009.

Ciudad Gómez, Adelaida y Milanes Montero, Patricia, “Situación actual y tendencias de futuro en la regulación contable de las subvenciones en el marco normativo español”, Técnica Contable, nº 717, marzo de 2009.

Club Español de la Energía, “Hacia un modelo energético más seguro, competitivo y sostenible (Resumen)”, Separata de Cuadernos de Energía, nº 36, 2012.

Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Elcano, 1995.

Colao Marín, Pedro Angel y Colao Marín, Francisco Javier, “Las instalaciones y la base imponible del ICIO”, Tributos Locales, nº 103, diciembre 2011-enero 2012.

Col-legi d’Economistes de Catalunya, *Informe sobre la integración de la información ambiental en las cuentas anuales de la empresa. Implicaciones fiscales, jurídicas y de auditoría*, Fundación Fórum Ambiental, 2003.

Colmenar Valdés, Salvador, “La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, Impuestos, nº 13, julio de 1997.

Colmenar Valdés, Salvador, “Naturaleza y ámbito espacial de aplicación del Impuesto sobre Sociedades”, en Sanfrutos Gambín, Eduardo (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

Conde Antequera, Jesús, “Un ejemplo práctico de relación entre sostenibilidad y justicia tributaria: la configuración de la tasa de basuras desde postulados ambientales”, *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, nº 276, septiembre-octubre de 2012.

Cordón Ezquerro, Teodoro y Gutiérrez Franco, Yanna, “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *Gaceta Fiscal*, nº 141, 1996.

Corona Martín, Rafael y Corona Ramón, Juan, “La reforma del Impuesto sobre Sociedades”, en Instituto de Estudios Fiscales, *La reforma del sistema tributario español*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1, 1990.

Corona Ramón, Juan, “Estudio Introdutorio”, en Instituto de Estudios Económicos, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos nº 3/1992.

Corona Romero, Enrique, “La reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. VII, nº 25, julio-septiembre 1978.

Corona Romero, Enrique y Bejarano Vázquez, Virginia, “El Impuesto sobre Sociedades en las cuentas anuales consolidadas”, *Partida Doble*, nº 229, febrero 2011.

Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1985.

Cosín Ochaíta, Rafael, “Otras deducciones para fomentar la realización de determinadas actividades en el Impuesto sobre Sociedades”, en Rubio Guerrero, Juan José (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

Cosín Ochaíta, Rafael, “Inmovilizado material”, en González González, José María (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades tras la Reforma Contable*, CISS Wolters Kluwer, Valencia, 2008.

Cosín Ochaíta, Rafael, *La nueva Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades*, CISS Wolters Kluwer, Valencia, 2009.

Cruz Rodríguez, Baltasar de la, “Notas sobre política y fiscalidad ambiental”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III, 1998.

Dans del Valle, Francisco, Molina Rodríguez, Fernando, Raposo Arceo, Juan Jesús y Romero García, Angel, “La viabilidad de la gestión del monte privado en España: propuestas para una nueva fiscalidad forestal”, *Agricultura y Sociedad*, nº 85, enero-abril 1998.

Day, George S. y Schoemaker, Paul J.H., “Innovar en mercados inciertos: diez lecciones para las tecnologías ecológicas”, *Harvard Deusto Business Review*, enero 2012.

De la Morena Olías, Jesús, *Manual Práctico de Legislación Ambiental*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2001.

De la Poza Galiano, Andrés, “El principio de «quien contamina, paga», como instrumento de política económica para la protección del medio ambiente”, *Economía Industrial*, 1975.

Delgado García, Ana María, “Novedades tributarias I”, en Bello Paredes, Santiago A. (Dir.), *Comentarios a la Ley de Economía Sostenible*, La Ley, Madrid, 2011, págs. 240-241.

Delgado Pacheco, Abelardo, “Los tributos sectoriales desde el punto de vista constitucional”, en García-Herrera Blanco, Cristina, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española”. Justicia en el Diseño del Sistema Tributario Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 10/2012.

Déniz Mayor, José Juan y Conesa Duarte, Antonio, “Los instrumentos económico-financieros orientados a la protección del medio ambiente y su repercusión en los costes empresariales”, Hacienda Pública Española, nº 150, 1999, pág. 117.

Déniz Mayor, José Juan, “La regulación de la información contable medioambiental en España. La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del 25 de marzo de 2002”, Contaduría y Administración, nº 221, enero-abril 2007.

Déniz Mayor, José Juan, Dorta Velázquez, José Andrés y Pérez Alemán, Jerónimo, “Instrumentos financieros y fiscales para la gestión medioambiental de la empresa canaria”, en García Boza, Juan (Dir.), *Financiación de la empresa en Canarias*, Fundación FYDE-Caja Canarias, Santa Cruz de Tenerife, 2004.

Déniz Mayor, José Juan y Verona Martel, María Concepción, “Incentivos fiscales y medio ambiente. Opinión de las empresas canarias del sector secundario”, Hacienda Canaria, nº 26, febrero 2009.

Di Prieto, Adriano (Relator General), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.

Díaz Ravn, Nicolás, “La aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en la transmisión de participaciones en entidades titulares de instalaciones productoras de electricidad mediante fuentes renovables”, Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Sevilla, 2011.

Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, en Instituto de Estudios Económicos, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1 y 2, 2002.

Díez Velayos, M^a Rosa, “Los impuestos ecológicos del siglo XXI” (2000), en Jaquenod de Zsögön, Silvia, *Misceláneas de Derecho Ambiental*, Dykinson, Madrid, 2005.

D’Ocon Espejo, Ana María, “La tarifa de depuración de aguas residuales de la Comunidad de Madrid”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

Doménech Pascual, Gabriel, “El control municipal de la contaminación electromagnética”, en Esteve Pardo, José, *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2^a edición, 2006.

Domingo Solans, Eugenio, “A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación: comentarios a la Ley de Protección del Ambiente Atmosférico”, Hacienda Pública Española, nº 21, 1973.

Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, Einia, Barcelona, 1995.

Dopazo Fraguío, Pilar, “Estímulos fiscales a la inversión en el impuesto de sociedades en España: Inversiones en I+D y la protección del medio ambiente”, en Yábar Sterling, Ana (Coord.), *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998.

Dorta Velázquez, José Andrés y Correa Rodríguez, Alicia (Dirs.), *RIC y comportamiento empresarial: 1994-2002*, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria y Universidad de La Laguna, 2007.

Durán Cabré, José María y Gispert Brosa, Cristina de, “Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España”, Institut d’Economia de Barcelona, Document de treball 2001/10.

Durán Cabré, José María y Gispert Brosa, Cristina de, “La tributación ambiental en España: situación actual”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, “¿Menos impuestos o más beneficios fiscales? Esta es la cuestión”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 15, 2004.

Duran-Sindreu Buxadé, Antonio, “Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, en Rubio Guerrero, Juan José (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

Eiroa Vilarnovo, Francisco J., “La deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades. La Orden de 17 de junio de 1981”, en VV.AA., *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983.

Embid Irujo, Antonio, “La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico. Consideraciones específicas en el ámbito de las aguas continentales”, *Revista de Administración Pública*, nº 148, enero-abril 1999.

Espinosa Romero, Rodolfo L., *El fondo de previsión para inversiones y el régimen especial de Canarias*, Caja Insular de Ahorros de Canarias, Madrid, 1990.

Escobar Roca, Guillermo, *La ordenación constitucional del medio ambiente*, Dykinson, Madrid, 1995.

Esteban Marina, Angel, “Impuesto sobre Sociedades: La compensación de pérdidas en la Ley 43/1995”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 175, 1997.

Esteban Marina, Angel y Vázquez Canales, Carlos, “La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades: Análisis histórico y régimen vigente”, *Crónica Tributaria*, nº 48, 1984.

Esteban Paúl, Angel, “Incentivos fiscales a la inversión: legitimidad, oportunidad y eficiencia económica”, *Gaceta Fiscal*, nº 88, 1991.

Esteban Paúl, Angel, “La reserva para inversiones en Canarias”, *Crónica Tributaria*, nº 73, 1995.

Fabra Valls, Modesto, “La integración de las subvenciones en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, *Tribuna Fiscal*, nº 242, diciembre de 2010.

Fernández, Tomás-Ramón, “Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 24, 1980.

Fernández Amor, José Antonio, “Reflexiones sobre el fomento público de la responsabilidad social empresarial relacionada con el medio ambiente”, *Nueva Fiscalidad*, nº 6, 2008.

Fernández Amor, José Antonio, “Relaciones entre el poder financiero y la responsabilidad social en materia de medioambiente”, en Fernández Amor, José Antonio y Gala Durán, Carolina (Coords.), *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

Fernández Amor, José Antonio, “Reflexiones en torno a los principios jurídico tributarios: ¿se han de reforzar, se han de cambiar o se ha de renunciar a su aplicación?”, en García-Herrera Blanco, Cristina, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española”. Justicia en el Diseño del Sistema Tributario Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 10/2012.

Fernández Cuesta, Carmen, “Sistema de gestión ambiental en la empresa”, *Partida Doble*, nº 125, septiembre de 2001.

Fernández Cuesta, Carmen y Cabezas Ares, Alfredo M., “Unas definiciones polémicas: medio ambiente y gasto ambiental”, *Técnica Contable*, nº 643, julio 2002.

Fernández Cuesta, Carmen, Larrinaga González, Carlos y Moneva Abadía, José Mariano, “Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información de aspectos medioambientales en las cuentas anuales”, *Revista de la Asociación de Contabilidad y Administración de Empresas*, nº 6º, septiembre-diciembre 2002.

Fernández Daza, Eliseo, “Retos de la RSE: reputación, gestión y comunicación de la información”, *Técnica Contable*, nº 752, 2012.

Fernández de la Gándara, Luis, “Ayudas de Estado y Política Comunitaria de la competencia: una aproximación a su concepto y problemática jurídica”, Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 17, 1992.

Fernández de Gatta Sánchez, Dionisio, “El régimen jurídico del control integrado de la contaminación”, en Melgosa Arcos, Francisco. Javier (Coord.), *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999.

Fernández Farreres, Germán, *La subvención: concepto y régimen jurídico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

Fernández Junquera, Manuel, “¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?”, en Gómez-Dégano, José Luis, *Organización Territorial del Estado*, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

Fernández López, Roberto Ignacio, “Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 2ª edición, 2010.

Fernández López, Roberto Ignacio, “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables”, Quincena Fiscal, nº 22/2010.

Fernández Orte, Jaime, “La extrafiscalidad, las Corporaciones Locales y el medio ambiente”, Tributos Locales, nº55, octubre 2005.

Fernández Orte, Jaime, *La Tributación Medioambiental. Teoría y Práctica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

Fernández Orte, Jaime, “El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF”, Revista Técnica Tributaria, nº 80, 2008.

Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral alavesa”, Forum Fiscal de Alava, mes 2, 2008.

Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral guipuzcoana”, Forum Fiscal de Guipúzcoa, mes 4, 2008.

Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral vizcaína”, Forum Fiscal de Bizkaia, nº 4, 2008

Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, Crónica Tributaria, nº 132, 2009.

Fernández Orte, Jaime, “Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en los territorios forales históricos tras la nueva normativa foral”, Forum Fiscal, nº 195, 2014.

Fernández Rodríguez, Carmen, *La protección del paisaje. Un estudio de Derecho español y comparado*, Marcial Pons, Madrid, 2007.

Fernández Rodríguez, Elena, “La imposición efectiva de las sociedades españolas desde la óptica contable y fiscal”, Instituto de Estudios Fiscales, Inv. Nº 8/04, 2004.

Fernández Rodríguez, Elena, Martínez Arias, Antonio y Álvarez García, Santiago, “Las repercusiones contables del cambio de tipos impositivos en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 289, 2007.

Fernández de Soto Blass, María Luisa, “La tributación del patrimonio histórico español”, Impuestos, nº 4, ref. D-292, 2006.

Ferreiro Lapatza, José Juan, “La definición de tributo”, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, nº 3, diciembre de 1997.

Ferreiro Lapatza, José Juan, *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario. Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

Figuerola Neri, Aimée, “Ocho mitos y una ausencia en los tributos ambientales”, Crónica Tributaria, nº 82-83, 1997.

Florindo Gijón, Fernando, “El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, *Crónica Tributaria*, nº 109, 2003.

Franco Sala, Luis, *Política Económica del Medio Ambiente. Análisis de la degradación de los recursos naturales*, Cedecs, Barcelona, 1995.

Fukasaku, Yukiko, “Innovation for environmental sustainability: a background”, en OCDE, *Innovation and the Environment*, 2000.

Gago Rodríguez, Alberto, “Experiencias recientes en el uso de impuestos ambientales y de las reformas fiscales verdes”, en VV.AA., *Economía y desarrollo sostenible: actas del Quinto Congreso de Economía de Navarra*, Gobierno de Navarra, Departamento de Economía y Hacienda, 2004.

Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España”, *Hacienda Pública Española*, nº 141-142, 1997.

Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, *La Reforma Fiscal Verde. Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales*, Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, 1999.

Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “Un nuevo modelo de reforma fiscal para una economía sostenible”, en Alvarez Pelegry, Eloy (Coord.), *Hacia una economía baja en carbono. Experiencia internacionales*, Oikestra – Instituto Vasco de Competitividad, Fundación Deusto, Marcial Pons, Madrid, 2012.

Gago Rodríguez, Alberto, Labandeira Villot, Xavier y Labeaga Azcona, José María, “La reforma fiscal verde: consideraciones para el caso español”, *Hacienda Pública Española*, nº 151, 1999.

Gago Rodríguez, Alberto, Labandeira Villot, Xavier y Rodríguez Méndez, Miguel, “La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes”, en Gago

Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier (Dirs.), *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

Galán Sánchez, Rosa M., “El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, octubre de 2006.

Galapero Flores, Rosa, “Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+I”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 2009.

Galarza Fraga, César J., “Las haciendas locales frente al cambio climático”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, nº 18, 2010.

Gallego Gredilla, José Antonio, “Introducción”, en *Economía del Medio Ambiente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

García Bueno, Marco César, “Los beneficios fiscales: instrumentos para el fomento de la investigación y el desarrollo”, en Peña Mena, José Antonio de la, Ríos Granados, Gabriela y Valadés, Diego (Coord.), *Investigación y desarrollo en la reforma fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.

García Calvente, Yolanda, “El Derecho Financiero y Tributario ante la Responsabilidad Social de la Empresa”, en Fernández Amor, José Antonio y Gala Durán, Carolina (Coords.), *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

García Calvente, Yolanda, “Fomento de la Inversión Socialmente Responsable a través de incentivos fiscales”, en Fernández Amor, José Antonio y Gala Durán, Carolina (Coords.), *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

García Calvente, Yolanda y García Luque, Elisa Isabel, “El derecho financiero y tributario ante la responsabilidad social de la empresa”, en Villar Ezcurra, Marta (Dir.),

Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana, Volumen III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

García Cantón, Eduardo, “La deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades”, en Rubio Guerrero, Juan José (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

García Caracuel, María, “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente”, en Sánchez Galiana, José Antonio (Coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

García Carrera, Joaquín, *Beneficios fiscales a las empresas*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984.

García Fernández, Antía y Suárez Mosquera, Carlos, “Novedades legislativas del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2012”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad 3/2012.

García Frías, Angeles, “Los fines extrafiscales en las tasas”, en VV.AA., *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1991.

García de Pablos, Jesús Félix, “La base imponible de los parques eólicos en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (Comentario a la STS de 14 de mayo de 2010, rec. núm. 22/2009)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 333, 2010.

García de Pablos, Jesús Félix, “El canon eólico como tributo medioambiental”, *Quincena Fiscal*, nº 21/2011.

García García, Concepción, “Las amortizaciones”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS Wolters Kluwer, Valencia, 2ª edición, 2008.

García García, Concepción, “Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª edición, 2008.

García Izquierdo, Santiago, “La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 254, mayo de 2004.

García Luengo, Javier, *El reintegro de las subvenciones*, Editorial Aranzadi, 2010.

García Luis, Tomás, *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo*, Lex Nova, Valladolid, 1990.

García Luque, Elisa Isabel, “Los beneficios fiscales y el medio ambiente. Análisis de la deducción por inversiones en instalaciones medioambientales”, Palau 14. *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 30, septiembre-diciembre 1997.

García Luque, Elisa I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*, Lex Nova, Valladolid, 2011.

García Novoa, César, “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2010.

García Novoa, César, “Fiscalidad de los acontecimientos de interés público y aportaciones de las Cajas de Ahorro con cargo a la obra benéfico-social. Una reflexión”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 2011.

García-Rozado González, Begoña (coord.), *Las claves de la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2007.

García-Rozado González, Begoña, “La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª edición, 2008.

García-Rozado González, Begoña, “La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª edición, 2008.

García-Torres Fernández, María Jesús, *La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF*, Caja Rural de Granada, Granada, 1995.

García-Torres Fernández, María Jesús, “Beneficios fiscales a la actividad empresarial”, en Sánchez Galiana, José Antonio (Coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

Garrido Moral, Manuel, “Artículo 2. Concepto, fines y clases de tributos”, en Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, Juan Manuel (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Gil Pecharromán, Xavier, “La reputación corporativa anima las conductas ‘verdes’”, *El Economista*, lunes 17 de octubre de 2011.

Giner Rubio, Javier, Pérez Monteverde, M^a Victoria, Rodríguez Brito, M^a Gracia y Rodríguez Rivero, María S., “Los incentivos fiscales a la inversión en Canarias”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 191, 2000.

Gómez Orea, Domingo, “La gestión ambiental y sus instrumentos”, en Melgosa Arcos, Francisco. Javier (Coord.), *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999.

Gómez Rufo, Antonio, *Ecología y Constitución*, Editorial Vox, Madrid, 1979.

González Fajardo, Francisco, “Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos”, *Hacienda Pública Española*, nº 104, 1987.

González Fajardo, Francisco, “Instrumentos de política ambiental en forma de precios”, *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 21, 1991.

González García, Eusebio, “Los beneficios fiscales como instrumento de desarrollo”, en Tejerizo López, José Manuel y otros, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005.

González García, Eusebio, “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, en Banacloche Palao, Carmen, Banacloche Pérez-Roldán, Julio y Banacloche Palao, Begoña (Coords.), *Justicia y Derecho Tributario*, La Ley, Madrid, 2008.

González González, Ana Isabel y Alvarez González, Santiago, “Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 9/2011.

González González, José María, “La liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1996. Deducciones de la cuota”, *Partida Doble*, nº 74, 1997.

González González, José María, “Deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente. (Contestación a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 11 de septiembre de 2006). I. Sociedades E-3155”, *Carta Tributaria*, 2ª quincena de junio 2007.

González Méndez, Amelia, “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, *Impuestos*, nº 17, 1 de septiembre de 2000.

González Ríos, Isabel, “La contaminación lumínica: implicaciones urbanísticas, demaniales y de eficiencia energética”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 307, mayo-agosto de 2008.

González Sánchez, Manuel, *Tributación de las ayudas comunitarias*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, “El régimen tributario de los derechos de emisión en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF”, en Bilbao Estrada, Iñaki, García Prats, Francisco A. y Cornejo Pérez, Alberto (Coords.), *La Fiscalidad de los Derechos de*

Emisión: Estado de Situación y Perspectivas de Futuro, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

Gorospe Oviedo, Juan Ignacio y Herrera Molina, Pedro Manuel, “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en Albiñana García-Quintana, César y otros (Coords.), *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.

Gota Losada, Alfonso, “La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades”, Hacienda Pública Española, nº 5, 1970.

Gota Losada, Alfonso, “Contabilización de la libertad de amortización: una polémica cordial”, Carta Tributaria (monografías), nº 47, abril de 1987.

Gota Losada, Alfonso, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades, Tomo I, Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España*, Banco Exterior de España, Madrid, 1988.

Grau Ruiz, María Amparo y Martín Fernández, Javier, “La dimensión pública de la responsabilidad social (II): promoción de la responsabilidad social mediante mecanismos fiscales y responsabilidad social de la administración tributaria”, en Sánchez-Urán Azaña, Yolanda (Dir.), *Responsabilidad social de las organizaciones: Una perspectiva jurídica en el marco de la economía sostenible en la Unión Europea*, Grupo 5, Madrid, 2013.

Granero Castro, Javier y Ferrando Sánchez, Miguel, *Cómo implantar un sistema de gestión ambiental según la Norma ISO 14001:2004*, Fundación Confemetal, 2ª edición, Madrid, 2007.

Guadamillas Gómez, Fátima, “La responsabilidad social de la empresa y la gestión de la innovación: una perspectiva estratégica”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 302, 2008.

Guervós Maíllo, María Angeles, “Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental”, *Dikaion: revista de actualidad jurídica*, nº 5, 1996.

Guervós Maíllo, María Angeles, “Medidas fiscales de protección ambiental”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nº 1, abril 1997.

Guervós Maíllo, María Angeles, “La tributación ambiental”, en Melgosa Arcos, Fco. Javier (Coord.), *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999.

Guervós Maíllo, María Angeles, “Beneficios fiscales: ¿uso o abuso?”, en Martín Dégano, Isidoro y otros (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005.

Guervós Maíllo, María Angeles, “Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios fiscales en el sector energético”, en Falcón y Tella, Ramón (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

Guervós Maíllo, María Angeles, “Tasas ambientales”, en Albiñana García-Quintana, César y otros (Coords.), *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.

Gutiérrez, Gustavo y Villaró, Maribel, “Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (arts. 33 a 37 de la LIS)”, en Laorden, Javier y Arqués, Jorge (Dir.), *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades, Tomo I, Régimen general del Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 1998.

Gutiérrez, Gustavo, Villaró, Maribel y San José, Pedro, “Amortización del inmovilizado (art. 11 de la LIS)”, en Laorden, Javier y Arqués, Jorge (Dir.), *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades, Tomo I, Régimen general del impuesto*, Civitas, Madrid, 1998.

Gutiérrez Lousa, Manuel, “El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales en el contexto de la tributación ambiental”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, octubre de 2006.

Gutiérrez Lousa, Manuel, “El tipo de gravamen y la cuota íntegra”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Cizur Menor, 2ª edición, 2010.

Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

Hernández González, Francisco, “Los beneficios tributarios contenidos en los artículos 24 a 27 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 130, 1995.

Hernández González, Francisco, “La influencia del ordenamiento comunitario en los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 166, noviembre de 1998.

Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, “La protección fiscal del medio ambiente y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias: la Reserva para Inversiones en Canarias”, en Yábar Sterling, Ana (Ed.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998.

Herrero de Miñón, Miguel, “Notas sobre el derecho al paisaje como derecho entrañable (la emergencia de una categoría constitucional)”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 30, 2012.

Herrera Molina, Pedro Manuel, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.

Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga» desde la perspectiva jurídica”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995.

Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo”, *Impuestos*, nº 15-16, 1996.

Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo”, en Yábar Sterling, Ana (Coord.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998.

Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

Herrera Molina, Pedro Manuel, “El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

Herrera Molina, Pedro Manuel, “La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional de tributo»”, *Quincena Fiscal*, nº 2, 2004.

Herrera Molina, Pedro Manuel, “El principio «quien contamina paga»”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Herrera Molina, Pedro Manuel y Chico de la Cámara, Pablo, “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 83, julio a septiembre de 1994.

Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La deducción por inversión en instalaciones ambientales”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 1 de junio de 1997.

Hidalgo Aguilar, María del Carmen, “Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español”, Cuadernos de Estudios Empresariales, nº 7, 1997.

Higón Tamarit, Francisco J., “Gestión ambiental y fiscalidad ecológica”, en Jiménez Herrero, Luis M. e Higón Tamarit, Francisco J. (Eds.), *Ecología y economía para un desarrollo sostenible*, La Nau Solidària, Valencia, 2003.

Huidobro Arriba, Ignacio, “La compensación de bases imponibles negativas”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª Edición, 2008.

Ibáñez Casado, Julián, “Análisis de la reforma del Impuesto sobre Sociedades”, Anales de Estudios Económicos y Empresariales, nº 11, 1996.

Ibáñez Casado, Julián, “Desigualdades fiscales entre Comunidades Autónomas”, Impuestos, D-17, 2000.

Ibáñez García, Isaac, “La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 7, 2010.

Ibáñez García, Isaac, “Una reforma fiscal para la equidad”, Quincena Fiscal, nº 20, 2010.

Iglesias Casais, José Manuel, “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”, Nueva Fiscalidad, nº 3, 2010.

Instituto de Estudios Económicos, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos nº 3/1992.

Instituto de Estudios Fiscales, *La adaptación de la regulación del Derecho Tributario General al ordenamiento comunitario (Comisión de estudios para la adaptación del derecho tributario al comunitario)*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2011.

Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, *Plan de Fomento de las Energías Renovables en España*, Ministerio de Industria y Energía, diciembre de 1999.

J.V., “El aumento de la deducción por innovación entrará en vigor un año más tarde”, Cinco Días, 11 de marzo de 2011, disponible en http://www.cincodias.com/articulo/economia/aumento-deducccion-innovacion-entrara-vigor-ano-tarde/20110311cdscdieco_2/ (último acceso: 3 de enero de 2013).

Jaquenod de Zsögön, Silvia, *Introducción al Derecho Ambiental*, Dykinson, Madrid, 1996.

Jiménez Compaired, Ismael, “La fiscalidad ambiental en Aragón”, Noticias de la Unión Europea, nº 289, febrero de 2009.

Jiménez Hernández, Jorge, “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, Impuestos, nº 1, 1996.

Jiménez Hernández, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998.

Jiménez-Blanco, José Ignacio, “Doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de incentivos a la reinversión de beneficios extraordinarios en la venta de un terreno (Resolución del TEAC de 10 de junio de 2009)”, en VV.AA., *2010 Anuario Fiscal para Abogados. Los casos más relevantes en 2009 de los grandes despachos*, La Ley, Madrid, 2010.

Jorge García-Inés, Marta, “La respuesta autonómica ante cierto tipo de contaminación atmosférica”, Revista de Estudios Regionales, nº 76, mayo-agosto 2006.

Jover Lorente, José Manuel, “La responsabilidad social corporativa como fin ultrafiscal subyacente del Impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito”, Impuestos, nº 19-20, octubre de 2012.

Kolm, Serge Christophe, “Instrumentos y criterios de una política del medio ambiente”, en Castellano Real, Francisco (Selección), *Nuevos Impuestos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

Kormondy, Edward J., *Conceptos de ecología*, Alianza Editorial, Madrid, 4ª edición, 1985 (reimpresión 1994).

Labandeira Villot, Xavier, “El futuro de la imposición ambiental”, *Papeles de Economía Española*, nº 125-126, 2010.

Labandeira Villot, Xavier, Rodríguez Méndez, Miguel y López Otero, Xiral, “Imposición ambiental y cambio climático”, *Principios: Estudios de Economía Política*, nº 11, 2008.

Lagares Calvo, Manuel J., “El Impuesto sobre Sociedades: aspectos generales”, en Sanfrutos Gambín, Eduardo (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

Lagos Rodríguez, Mª Gabriela, “El principio de neutralidad en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº 82-83, 1997.

Larriba Díaz-Zorita, Alejandro, “Información contable fidedigna”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 359, febrero de 2013.

Larriba Díaz-Zorita, Alejandro y Mir Fernández, Carlos, “Contabilización de subvenciones, donaciones y legados”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 329-330, 2010.

Larrinaga González, Carlos, “¿Es la contabilidad medioambiental un paso hacia la sostenibilidad o un escudo contra el cambio? El caso del sector eléctrico español”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVIII, nº 101, julio-septiembre 1999.

Lasarte López, Rocío, “El Impuesto andaluz sobre emisiones en el nuevo marco europeo para la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero”, Noticias de la Unión Europea, nº 327, abril de 2012.

Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en Amatucci Andrea y otros, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

Leonardo-Conde, Adolfo Alonso de, “El ICIO y los parques solares. Situación legal y jurisprudencial”, Actum Inmobiliario&Urbanístico, nº 8, julio-septiembre 2009.

Lete Achirica, Carlos, “Régimen Tributario de las Comunidades titulares de montes vecinales en mano común”, La Notaría, nº 2, 2000.

Lifschitz, Nohora, “Fiscalidad y tutela ambiental”, Dikaion: revista de actualidad jurídica, nº 9, 2000.

Lillo Díaz, María Jesús, “La deducción por inversiones medioambientales a raíz de la Ley de Economía Sostenible”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 339, 2011.

Llamas Madurga, Manuel Ramón, *El Agua en España: Problemas Principales y Principales Soluciones*, Papeles del Instituto de Ecología y Mercado, nº 2, Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, 1995.

Llena Macarulla, Fernando, “El papel de la contabilidad en la gestión medioambiental de la empresa: propuestas y evidencia empírica”, Revista de Contabilidad y Dirección, nº 7, 2008.

Llul Gilet, Antoni, “Pasos hacia una información contable medioambiental obligatoria”, Partida Doble, nº 125, septiembre de 2001.

Lope Cufí, Olga Miriam, “Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado”, Quincena Fiscal, nº 19, 1997.

López Espadafor, Carlos María, “Beneficios fiscales y extrafiscalidad: la situación de los biocarburantes en el Impuesto sobre Hidrocarburos”, en Sánchez Galiana, José Antonio (Coord.), *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

López Espadafor, Carlos M^a y Cámara Barroso, M^a del Carmen, “La perspectiva fiscal de 2013 para los biocarburantes”, en Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Sevilla, 2011.

López Espadafor, Carlos M^a y Cámara Barroso, M^a del Carmen, “Las spin-off ante la evolución de los estímulos fiscales a la I+D+IT”, *Quincena Fiscal*, nº 9/2011.

López Espadafor, Carlos María y Ureña López, Antonio Emilio, “La fiscalidad de las empresas ante las catástrofes naturales o desastres medioambientales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 364, julio de 2013.

López Gordo, María Gloria, *El medio ambiente en los estados financieros. Empresa y contabilidad medioambiental*, Universidad de Granada, Granada, 2008.

López Gordo, María Gloria y Rodríguez Ariza, Lázaro, “Limitaciones de la contabilidad frente a las obligaciones ambientales”, *Partida Doble*, nº 157, julio-agosto de 2004.

López Pina, Antonio, “Capítulo III: De los principios rectores de la política social y económica”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo IV, Edersa, Madrid, 1998.

López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente en el Impuesto sobre Sociedades”, *Gestión Ambiental*, nº 4, 30 de abril de 1999.

López Rodríguez, Juan, *La imposición sobre la renta de sociedades en el contexto del Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

López Sánchez, Francisco Manuel, “Doctrina del TS sobre la base imponible del ICIO de los parques eólicos”, *Tributos Locales*, nº 101, junio-julio de 2011.

López-Guzmán Guzmán, Tomás J., *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos*, Ecorama, Granada, 2002.

López-Santacruz Montes, José Antonio, “Deducción por inversiones en activos destinados a la protección del medio ambiente y en vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera”, *Fiscal mes a mes*, nº 63, junio de 2001.

López-Santacruz Montes, José Antonio, “Modificaciones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades introducidas por el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011”, *Actum Fiscal*, nº 53-54, julio-agosto de 2011.

Lorenzetti, Ricardo Luis, *Teoría del Derecho Ambiental*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

Lozano Cutanda, Blanca, *Derecho ambiental administrativo*, Dykinson, Madrid, 10ª edición, 2009.

Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

Lozano Serrano, Carmelo, “La capacidad económica en las tasas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 153, enero-marzo 2012.

Lucas Durán, Manuel, “Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar la implantación de energías renovables: subvenciones y beneficios tributarios en los impuestos sobre la renta”, en Lucas Durán, Manuel (Dir.), *Fiscalidad y energías renovables*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

Luchena Mozo, Gracia María, “Protección fiscal del medio ambiente”, en Ortega Alvarez, Luis (Dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 2ª edición, 2000.

Luchena Mozo, Gracia María, “Las líneas actuales de gravamen en la tributación ambiental”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2005.

Luchena Mozo, Gracia María, “Especialidades en la amortización societaria de activos dentro de la pequeña y mediana empresa”, en Sanz Díaz-Palacios, José Alberto y otros, *Estudios sobre amortización de inmovilizados en la imposición societaria*, Atelier, Barcelona, 2010.

Macera, Bernard-Frank y Fernández García, Mª Yolanda, “El nuevo régimen jurídico-comunitario de las ayudas estatales en favor del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 219, abril de 2003.

Magadán Díaz, Marta, “La fiscalidad aplicada al medio ambiente”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 234, 1994, pág. 1249.

Magadán Díaz, Marta, “Distribución territorial de la tributación ambiental y el consumo de agua”, *Clm. Economía: Revista económica de Castilla-La Mancha*, nº 15, 2009.

Magadán Díaz, Marta y Rivas García, Jesús I., “Las políticas de control ambiental: una referencia a los instrumentos fiscales”, *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 30, septiembre-diciembre 1997.

Magadán Díaz, Marta y Rivas García, Jesús, *Estructura de la Fiscalidad Verde Autónoma*, Septem Ediciones, Oviedo, 2006.

Malvárez Pascual, Luis, “La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de las medidas tributarias destinadas a favorecer la competitividad de las empresas españolas en el marco de un modelo de economía sostenible”, en García-Herrera Blanco, Cristina (Coord.), *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª Ed.)*. “Desafíos de la

Hacienda Pública Española” (2.ª Parte): *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 13/2012.

Manteca Valdelande, Víctor, “Regulación jurídica de la calidad del aire y la protección de la atmósfera”, *Actualidad Administrativa*, nº 5, quincena del 1 al 15 de marzo, 2008.

Marcilla López, Alberto y Collado Pérez, Miriam, “La tributación medioambiental”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 206, 2000.

Marcos Cardona, Marta, “El Impuesto sobre Vertidos a las Aguas Litorales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 278, marzo de 2008.

Marín Hernández, Salvador, Villa Sanz, Domingo de la, Calvo-Flores Segura, Antonio, “Empresas y auditores ante el medio ambiente: un reto que afrontar”, *Revista de Economía y Empresa*, nº 50, 2004.

Markandya, Anil, González-Espinosa, Mikel y Escapa, Marta, “Environmental Fiscal Reform and Unemployment in Spain”, *BC3 Working Paper Series*, 2012-04, Basque Centre for Climate Change (BC3), Bilbao, abril de 2012.

Márquez Molero, Rafael, “La fiscalidad de los montes en España”, *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía* 2/2003, Fundación Biodiversidad, Madrid.

Márquez Molero, Rafael, “La fiscalidad de los montes en España”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004.

Márquez Molero, Rafael, “Medidas para la protección fiscal de los espacios naturales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, octubre de 2006.

Martín Alba, Sonia, “Gastos fiscales en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 165, 1996.

Martín Cáceres, Adriana Fabiola, “Análisis de las medidas fiscales en el Proyecto de Ley de Economía Sostenible”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 8/2010.

Martín Delgado, José María, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978”, *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979.

Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio «quien contamina paga» y la prohibición de ayudas de estado”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 237, octubre 2004.

Martín Fernández, Javier, “La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio «quien contamina paga» y la prohibición de ayudas de estado”, en Falcón y Tella, Ramón (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

Martín Hernanz, Juan Manuel, “Las políticas medioambientales y la imposición ecológica”, *Actualidad Tributaria (Compendio)*, 1994, Tomo I.

Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 CE”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, 2001.

Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 324, enero 2012.

Martín Mateo, Ramón, *Derecho Ambiental*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977.

Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, Trivium, Madrid, 1991.

Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo IV (Actualización), Edisofer, Madrid, 2003.

Martín Mateo, Ramón, “El ruido, una problemática social básicamente interdisciplinar”, en Moreno Martínez, Juan Antonio, *La responsabilidad civil y su problemática actual*, Dykinson, Madrid, 2007.

Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano, Carmelo, Tejerizo López, José M. y Casado Ollero, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 23ª edición, 2012.

Martínez Alier, Joan y Roca Jusmet, Jordi, *Economía Ecológica y Política Ambiental*, Fondo de Cultura Económica, Segunda Edición, México, 2001.

Martínez del Fresno, Joaquín, “Reflexiones sobre la calificación civil y la tributación de las instalaciones solares fotovoltaicas y aerogeneradores en los impuestos sobre el tráfico de bienes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 317-318, 2009.

Martínez Giner, Luis Alfonso, “El Derecho de los Gastos Públicos” en Martínez Giner, Luis Alfonso (Coord.), *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

Martínez Lago, Miguel Angel, “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, nº 81, 1990.

Martínez Lozano, Juan Miguel, “La fiscalidad desde el punto de vista de la normativa medioambiental”, *Tribunal Fiscal*, nº 240, octubre 2010.

Martínez Lozano, Juan Miguel, “Primera aproximación a los incentivos fiscales para la protección de las especies protegidas. El caso del águila imperial”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento nº 15/2010.

Martínez Lozano, Juan Miguel, “Los aspectos revisores en el Proyecto de Directiva relativa a BICCIS”, en García-Herrera Blanco, Cristina, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española”. (2.ª Parte): La Reforma del Impuesto Sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 10/2012.

Martínez Merino, Juan Luis, *Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente. Papel y análisis de los permisos de emisión negociables*, Dykinson, Madrid, 2008.

Martínez Serrano, Alicia, “La compensación de bases imponibles: valoración crítica y propuestas de reforma a la Luz del Derecho comparado”, *Impuestos*, nº 9, mayo de 2005.

Martínez Vargas, Julián, “Tributación de las subvenciones, donaciones y legados recibidos en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, nº 14, julio de 2008.

Martínez Vargas, Julián, “Contabilización de las subvenciones, donaciones y legados recibidos en el nuevo Plan General Contable”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 302, 2008.

Martínez Vázquez, Francisco, “La intervención administrativa frente a las nuevas formas de contaminación atmosférica”, en VV.AA., *Nuevas formas de Contaminación Atmosférica. Un análisis jurídico multidisciplinar*, Dykinson-Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2010.

Martos García, Juan Jesús, “Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis del art. 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental”, *Quincena Fiscal* 10/2011.

Maside Sanfiz, José Manuel, “Recientes desarrollos en el campo de la información y de la contabilidad ambiental”, *Revista Galega de Economía*, vol. 11, nº 2, 2002.

Mata Rodríguez, Miguel, “Impuesto sobre Sociedades: deducción por inversiones en protección del medio ambiente. Especial referencia a los residuos industriales”, *Quincena Fiscal*, nº 4, 15 de febrero de 2000.

Mata Sierra, María Teresa, “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Mateo, Luis, “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 39, 1983.

Mateos Ansótegui, Ana Isabel, “Los derechos de emisión de GEI en el marco de las normas internacionales de información financiera”, en Bilbao Estrada, Iñaki, García Prats, Francisco A. y Cornejo Pérez, Alberto (Coords.), *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: Estado de Situación y Perspectivas de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

Maties García, Joan, *Derecho medioambiental de la empresa y de las corporaciones locales*, Atelier, Barcelona, 1999.

Menéndez Moreno, Alejandro, “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza, jurídica y clasificación”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Merino Antigüedad, José María, “La compensación fiscal de pérdidas”, *Impuestos*, nº 6, junio de 1998.

Miguel Canuto, Enrique de, “Impuesto sobre la afección medioambiental en Castilla-León”, *Gaceta Fiscal*, nº 321, 2012.

Miguel Canuto, Enrique de, “Impuestos nacionales ecológicos y prohibición de ayudas selectivas: la regla de imposición normal”, *Tribunal Fiscal*, nº 262, septiembre-octubre 2012.

Ministerio de Ciencia e Innovación/ Alma Consulting Group, *Análisis comparativo sobre el diseño, configuración y aplicabilidad de Incentivos Fiscales a la Innovación empresarial*, 2011.

Ministerio de Ciencia y Tecnología, *Guía de incentivos fiscales para la ciencia y la tecnología*, 2002.

Mir Fernández, Carlos, “Normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales”, Partida Doble, nº 134, junio de 2002.

Miranda Calderín, Salvador, “Crónica de la RIC 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC”, Revista Técnica Tributaria, nº 81, 2008.

Miranda Calderín, Salvador, *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

Moles y Roca, Pedro, “El tratamiento fiscal de las amortizaciones a partir de la Ley 61/78. Comparación con el régimen anterior”, en VV.AA., *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983.

Moneva Abadía, José M., “Información sobre responsabilidad social corporativa: situación y tendencias”, Revista Asturiana de Economía, nº 34, 2005.

Moneva Abadía, José Mariano y Llena Macarulla, Fernando, “Contabilidad e información medioambiental de la empresa. Antecedentes y situación actual”, en Gallizo, José Luis (Coord.), *Responsabilidad Social e Información Medioambiental de la Empresa*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 2006.

Moreno Fernández, Juan Ignacio, “La autonomía de las regiones y el derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales «ayudas de estado» contrarias al mercado común”, en Albiñana García-Quintana, César y otros (Coords.), *Estudios en homenaje del Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.

Moreno Molina, José Antonio y Domínguez Alonso, A. Patricia, “Protección del bosque”, en Ortega Alvarez, Luis y Alonso García, M^a Consuelo (Dirs.), *Tratado de Derecho Ambiental*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

Muñoz del Castillo, José Luis y Vega Herrero, Manuela, “Aspectos tributarios de la Ley del Patrimonio Histórico Español”, en Xunta de Galicia, *Xornadas sobre Fiscalidade no Camiño de Santiago*, Dirección Xeral de Promoción do Camiño de Santiago, 1994.

Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B., *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, McGraw-Hill, Quinta edición, Madrid, 1994.

Navarro Egea, Mercedes, “El Canon de Saneamiento de las Aguas Residuales”, Noticias de la Unión Europea, nº 278, marzo de 2008.

Navarro Faure, Amparo, “Los principios jurídico presupuestarios” en Martínez Giner, Luis Alfonso (Coord.), *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

Navazo Cuadrado, Pablo, “El factor de agotamiento en la minería: cuestiones básicas y controversias”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 316, 2009.

Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª Edición, Madrid, 1994.

Nieto Moreno, Juan Emilio, *Elementos estructurales de la evaluación ambiental de planes y programas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011.

Nocete Correa, Francisco José, “Los incentivos fiscales de la I+D+I y su adecuación al Derecho Comunitario: ejemplos recientes en el Impuesto sobre Sociedades Español”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 309.

Núñez Pérez, Guillermo G., “Las medidas fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política”, Impuestos, nº 4, febrero de 1995.

Núñez Pérez, Guillermo G., “Las especialidades canarias: visión general sobre los incentivos en la imposición directa”, Hacienda Canaria, nº 35, octubre de 2011.

OCDE (Opschoor, J. B. y Vos, Hans B.), *Economic Instruments for Environmental Protection*, OCDE, París, 1989.

OCDE, *Environmental Policy: How to Apply Economic Instruments*, OCDE, París, 1991.

OCDE, *Climate Change. Designing a practical tax system*, OCDE, París, 1992.

OCDE, *La Fiscalidad y el Medio Ambiente*, OCDE-Ediciones Mundi-Prensa, París/Madrid, 1994.

OCDE, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*, OCDE, París, 2001.

OCDE, *Environmental Harmful subsidies: Policy Issues and Challenges*, OCDE, París, 2003.

OCDE, *Análisis de los resultados medioambientales. España*, Ministerio de Medio Ambiente, 2004.

OCDE, *Economía política de los tributos relacionados con el medio ambiente*, Ministerio de Medio Ambiente, 2007.

Ons Franco, Enrique, “Notas sobre el sistema fiscal español y los beneficios fiscales medioambientales”, en Villar Mayer, Pollyana y González García, Eusebio (Coord.), *Temas actuales de derecho tributario*, J.M. Bosch Editor, Madrid, 2005.

Ordóñez de Haro, Carmen y Rivas Sastre, Carlos, “Tributación medioambiental: la experiencia andaluza”, *Revista de Estudios Regionales*, Vol. Ext. VIII, 2009.

Orón Moratal, Germán, “Fiscalidad ambiental: la ecotasa”, en Comité Econòmic i Social de la Comunitat Valenciana, *V Conferencias sobre el Medio Ambiente. Medio Ambiente y Empresa*, Castellón, 18 al 20 de Noviembre de 2002.

Orón Moratal, Germán, “La fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales. Parte I”, Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros (BInUEFF), nº 5, 2006.

Orón Moratal, Germán, “¿La tasa como tributo obligatorio? Tasas por servicios hídricos y aprovechamientos hidráulicos y condicionantes de su cuantificación”, Tribuna Fiscal, nº 258, abril de 2012.

Ortega Montoro, Rodrigo J., “Los parques solares y eólicos ante el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la determinación de la base imponible”, Quincena Fiscal, 9/2010.

Pagès y Galtés, Joan, *Fiscalidad de la Aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en VV.AA, *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, Tomo II, Tecnos, Madrid, 1976.

Palao Taboada, Carlos, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, Revista Española de Derecho Financiero, nº 88, 1995.

Palao Taboada, Carlos, “Comentarios al Título I de la Ley del impuesto sobre Sociedades (LIS). Naturaleza y ámbito de aplicación”, en Rubio Guerrero, Juan José (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

Palao Taboada, Carlos, “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, Revista Española de Derecho Financiero, nº 124, octubre-diciembre 2004.

Pallarés Serrano, Anna, “Jurisprudencia Ambiental en Cataluña”, Revista Catalana de Dret Ambiental, Vol. I – Núm. 1, 2010.

Pallero González, Fernando, “Amortizaciones”, en Solé Estalella, Jordi (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades Inteligible*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

Paniagua Soto, Francisco J., “La fiscalidad como instrumento económico para la protección del medio ambiente”, *Papeles de Economía Española*, nº 87, 2001.

Paredes Gómez, Raquel, “Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempo de crisis”, *Crónica Tributaria*, nº 142, 2012.

Pascual García, José, *Régimen jurídico del gasto público: Presupuestación, ejecución y control*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 5ª Edición, 2009.

Pascual González, Marcos M., “Análisis jurídico de la reserva para inversiones en Canarias. Reflexiones sobre su utilización para la protección del medio ambiente”, *Hacienda Canaria*, nº 2, 2002.

Pascual Pedreño, Eladio, “La compensación de pérdidas de ejercicios anteriores en el Impuesto sobre Sociedades”, *Impuestos*, nº 13, julio de 1999.

Pastor del Pino, María del Carmen, *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2009.

Pastor del Pino, María del Carmen y Peña Amorós, María del Mar de la, “Medidas fiscales de estímulo económico para la nueva economía sostenible”, en Alfonso Sánchez, Rosalía (Dir.), *Economía social y economía sostenible*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

Patón García, Gemma, “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de Estado y tributación ecológica”, en Fernández Amor, José Antonio y Gala Durán, Carolina (Coords.), *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

Pearce, David, “The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming”, *The Economic Journal*, Vol. 101, nº 407, julio de 1991.

Pedreira Menéndez, José, *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

Peña Alonso, José Luis, “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Peña Amorós, María del Mar de la, “El Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera de la Región de Murcia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 278, marzo de 2008.

Pérez Arana, Raquel, “Claves de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el IS”, *Estrategia Financiera*, nº 249, abril 2008.

Pérez Arraiz, Javier, “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, *Revista de Hacienda Local*, nº 78, 1996.

Pérez Arraiz, Javier, “El derecho al medio ambiente en la Constitución Española de 1978. Su protección a través de tributos”, *Estudios de Deusto*, nº 48/1, 2000.

Pérez-Bustamante Yábar, David, “Fiscalidad de las energías renovables en la Comunidad de Madrid”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor.

Pérez-Bustamante Yábar, David, *El régimen tributario de la energía solar en España*, Fundación Universitaria Española, Madrid, 2012.

Pérez de Ayala, José Luis, “Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada”, *Crónica Tributaria*, nº 50, 1984.

Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, en Alzaga Villaamil, Oscar, *Comentarios a las Leyes Políticas, Constitución Española*, Tomo IV, EDERSA, 1984.

Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo IV, Edersa, Madrid, 1998.

Pérez Ron, José Luis, “La inseguridad jurídica sostenible”, *Quincena Fiscal*, nº 15, 2011.

Pérez San Millán, José Luis, “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminación a la atmósfera de la Comunidad Autónoma de Aragón; antecedentes y normativa comparada”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, febrero de 2009.

Pérez Santana, Margarita, “La nueva reserva para inversiones en Canarias”, *Hacienda Canaria*, nº 19, 2007.

Piedra Arjona, Sebastián y Barril Carulla, Jaime, “Las bonificaciones. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”, en Berché Moreno, Eduardo (Dir.), *Tratado sobre la imposición directa*, Bosch Editor, Barcelona, 2012.

Pigou, A.C., “Producto neto marginal social y producto neto marginal privado: definiciones”, en Aguilera Klink, Federico y Alcántara, Vicent (Comp.), *De la Economía Ambiental a la Economía Ecológica*, ICARIA-FUHEM, Barcelona, 1994, Edición electrónica revisada, 2011

Pont Mestres, Magín, “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, en *Estudios sobre Temas Tributarios Actuales*, Volumen Tercero, Universitat de Barcelona, Barcelona, 1990.

Pozo Villanueva, Juan Carlos, “Aproximación a la reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, nº 12-13, 1994-1995.

Pozuelo Antonil, Francisco de Asís, “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 289, febrero de 2009.

Portillo Navarro, María José, “Incentivos ambientales en el IRPF: un análisis por comunidades autónomas”, *Quincena Fisca*, nº 19/2006.

Portillo Navarro, María José, “El impuesto sobre sociedades y la reforma contable. Algunas consideraciones”, *Gaceta Fiscal*, nº 280, 2008.

Prada García, Aurelio, “Aspectos filosóficos de la problemática ambiental”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

Prats Canut, José Miguel, “Análisis de algunos aspectos problemáticos de la protección penal del medio ambiente”, en Secretaría General del Medio Ambiente, *La protección penal del medio ambiente, en Jornadas sobre la protección penal del medio ambiente*, Madrid 20 – 21 de octubre de 1990, CODA – AEDENAT, Agencia de Medio Ambiente, 1991.

Prida Romero, Javier y Pérez de Obanos Suárez, Blanca, “¿Por qué invierten las empresas en medio ambiente?”, *Gestión Ambiental*, nº 4, abril 1999.

Profesores del CEF, *Manual del Nuevo Plan General Contable*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.

Prud’homme, Rémy, “Notas sobre la gestión del medio ambiente”, en Castellano Real, Francisco (Selección), *Nuevos Impuestos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

Puig Ventosa, Ignasi, “Incentivos a la I+D+I y a las inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010.

Puig Ventosa, Ignasi, “Fiscalidad, innovación y medio ambiente”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 6/2010.

Puig Ventosa, Ignasi y González Martínez, Ana Citlalic, “Los impuestos sobre el vertido y la incineración de residuos en España”, *Crónica Tributaria*, nº 143, 2012.

Ramos de la Cruz, Ana María, “Ayudas públicas en materia de medio ambiente”, *Gestión Ambiental*, nº 1, enero 1999.

Ramos Prieto, Jesús, “La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible: principales medidas tributarias”, en Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar, Jiménez Navas, Mar y Fernández Gómez del Castillo, Ana María (Coord.), *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*, Hispalex, Sevilla, 2011.

Rivas Sánchez, Carlos, “Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado”, *Crónica Tributaria*, nº 127/2008.

Rodríguez Font, Mariola, “La contaminación lumínica”, en Esteve Pardo, José, *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2ª edición, 2006.

Rodríguez López, Pedro, *Medio Ambiente, Territorio, Urbanismo y Derecho Penal. La Administración Pública como garante*, Editorial Bosch, Barcelona, 2007.

Rodríguez Márquez, Jesús, “La gestión de los impuestos ecológicos andaluces”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, octubre de 2006.

Rodríguez Méndez, Miguel Enrique, “Reforma fiscal verde y doble dividendo. Una revisión de la evidencia empírica”, *Papeles de Trabajo* nº 27/02, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

Rodríguez Méndez, Miguel Enrique, “El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día”, *Papeles de Trabajo* nº 23/05, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

Rodríguez Mínguez, José, “Las directivas comunitarias sobre ayudas de Estado en favor del medio ambiente”, en *Actas de Derecho Industrial y Derecho de Autor*. Tomo XVII (1996), enero 1997.

Rodríguez Muñoz, José Manuel, “Problemática actual y perspectivas de la tributación medioambiental en la Unión Europea”, *Revista de Derecho Financiero*, nº 262, octubre de 2001.

Rodríguez Muñoz, José Manuel, *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004.

Rodríguez Muñoz, José Manuel, “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, marzo de 2004.

Rodríguez Varo, Enrique, “Naturaleza y ámbito de aplicación”, en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª edición, 2008.

Rodríguez Viciano, Marta, Díaz Gutiérrez, Ignacio, Alonso Salcedo Iñigo y Pérez Aguilar, María, “Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”, en Sanfrutos Gambín, Eduardo (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General (Parte II)*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

Rodríguez-Chaves Mimbrero, Blanca, “Pago por servicios ambientales (PSA) en el Derecho europeo y en el Derecho interno español. Apuntes sobre su situación actual y perspectivas”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, nº 24, enero-abril de 2013.

Roselló Moreno, Carlos de, *Fiscalidad del automóvil. Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, Cedecs, Barcelona, 2002.

Rosembuj, Tulio, “El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales”, *Impuestos*, nº 4, 1994.

Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

Rosembuj, Tulio, “Prólogo”, en Pagès y Galtés, Joan, *Fiscalidad de la Aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

Rosembuj, Tulio, “La convergencia entre el Derecho ambiental y el Derecho tributario”, *Quincena Fiscal*, nº 13, julio de 1997.

Rosembuj, Tulio, “Los intangibles y la fiscalidad ambiental”, *Crónica Tributaria*, nº 111/2004.

Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, Editorial El Fisco, Barcelona, 2009.

Rozas Valdés, José Andrés, “Tasas y precios públicos”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

Rubio Guerrero, Juan José, “Apuntes en torno a la reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Diario La Ley*, Sección Doctrina, 1996, Ref. D-9, Tomo 1.

Rubio Guerrero, Juan José, “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dir.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

Rubio Guerrero, Juan José, “Introducción: Principios impositivos. Naturaleza y características tributarias. Ámbito espacial. Hecho imponible”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2ª Edición, 2010.

Rubio Guerrero, Juan José, “Incentivos fiscales a la inversión empresarial en el Impuesto sobre Sociedades”, *Clm. Economía: Revista económica de Castilla-La Mancha*, nº 16, 2010.

Ruiz Almendral, Violeta, “La compleja compatibilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 114/2005.

Ruiz Garijo, Mercedes, “Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?”, GEZKI, nº 7, 2011.

Ruiz Garijo, Mercedes, “Tributos ambientales de las Comunidades Autónomas”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

Ruzo Sanmartín, Emilio, “Una visión de la responsabilidad social corporativa desde el ámbito del marketing: ¿truco o trato?”, en Fernández-Albor Baltar, Ángel (Dir.) y Pérez Carrillo, Elena. F. (Coord.), *Empresa Responsable y Crecimiento Sostenible: Aspectos Conceptuales, Societarios y Financieros*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

Saavedra, Pedro y Solbes, Miguel, “El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y el negocio de los parques fotovoltaicos”, Cuadernos de Energía, nº 28, junio de 2010.

Sainz de Bujanda, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho financiero*, Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

Sajardo Moreno, Antonia (Dir.), *La responsabilidad social interna de las empresas en España*, Tirant lo Banch, Valencia, 2009.

San Juan Mesonada, Carlos, “Regulación ambiental en un contexto de competencia”, *Economistas*, nº 77, 1998.

Sánchez Blázquez, Víctor Manuel, “Concepto e idoneidad de los tributos ambientales”, en Chico de la Cámara, Pablo (Dir.), *La Fiscalidad Ambiental: Problemas Actuales y Soluciones*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

Sánchez Galiana, José Antonio, Pallarés Rodríguez, Rosario y Crespo Miegimolle, Miguel, *El Nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

Sánchez Huete, Miguel Angel, “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, *Quincena Fiscal*, nº 7, 2010.

Sánchez Pedroche, J. Andrés, “La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 242, 1996.

Sánchez Pedroche, J. Andres, “La Reserva para Inversiones en Canarias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 256, 2004.

Sandmo, Agnar, “Alcance y ámbito de la imposición ambiental”, *Papeles de Economía Española*, nº 125-126, 2010.

Sanfrutos Gambín, Eduardo, “Breve historia del Impuesto sobre Sociedades en España”, en Sanfrutos Gambín, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General*, Tomo I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

Santolaya Blay, Manuel “Las medidas tributarias del Proyecto de Ley de Economía Sostenible”, *Tribuna Fiscal*, nº 236, 2010.

Sanz Clavijo, Alfonso, “Energías renovables y política fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 304, 2008.

Sanz Clavijo, Alfonso, “La inseguridad jurídica como nota diferencial de la política fiscal medioambiental Española”, en Giles Carnero, Rosa (Coord.), *Cambio climático, energía y derecho internacional: perspectivas de futuro*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

Sanz Díaz-Palacios, José Alberto y Orban, Lionel, “La compensación de pérdidas y bases imponibles negativas en la imposición societaria: una perspectiva de derecho comparado (la situación en Francia y Bélgica)”, *Crónica Tributaria*, nº 117, 2005.

Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto sobre Sociedades contenidas en la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 y en la Ley13/1996, de medidas fiscales, administrativas y de orden social”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 169, 1 de abril de 1997.

Sanz Gadea, Eduardo, “Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas. Modificaciones establecidas por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y por la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 204, marzo de 2000.

Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 4ª Edición, 2004.

Sanz Gadea, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*. Tomo II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 4ª Edición, 2004.

Sanz Gadea, Eduardo, “Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (I)”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 314, 2009.

Sanz Gadea, Eduardo, “La reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1995 y su proyección en el tiempo”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2ª Edición, 2010

Sanz Gadea, Eduardo, “El Impuesto sobre Sociedades en 2011”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 348, marzo 2012.

Sanz Larruga, Francisco Javier, *La Protección Jurídica antes las Radiaciones y la Contaminación Electromagnética*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

Sanz Pérez, David, “Algunas notas sobre los acuerdos ambientales en el marco evolutivo del Derecho ambiental”, *Gestión Ambiental*, nº 12, diciembre de 1999.

Sanz Pérez, David Cruz, *La administración local y la protección de la atmósfera. La intervención a través de instrumentos de control preventivo*, Cedecs, Barcelona, 1999.

Sanz Rubiales, Iñigo, “Reducción de emisiones”, en Bello Paredes, Santiago A. (Dir.), *Comentarios a la Ley de Economía Sostenible*, La Ley, Madrid, 2011.

Sebastián Lorente, Jesús J., “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. Análisis pacífico de un tributo transgresor y polémico”, Noticias de la Unión Europea, nº 289, febrero de 2009.

Sebastián Lorente, Jesús J., “Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales”, Noticias de la Unión Europea, nº 289, febrero de 2009.

Secretaría de Estado de Hacienda, *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Ministerio de Economía y Hacienda, mayo de 1994.

Senés García, Belén y Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, *Contabilidad Medioambiental: análisis de la Recomendación europea y de la Resolución española*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 2003.

Senés García, Belén y Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, “Activos naturales y costes ambientales”, Partida Doble, nº 155, mayo de 2004.

Serra Guach, Miguel Angel, “Deducciones estrella: I+D+i e inversiones medioambientales”, Diario de Mallorca, 11 de mayo de 2011, pág. 34.

Serrano Antón, Fernando, “Consideraciones «bonsai» sobre la protección fiscal del medio ambiente”, Otrosí, noviembre de 1995.

Sieiro Constenla, Milagros, “Las comunidades de montes vecinales en mano común. Su especialidad fiscal”, Revista de Derecho Financiero, nº 264, junio de 2002.

Simón Acosta, Eugenio, “Gastos fiscales”, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 792, 2010.

Simón Yarza, Fernando, “El llamado derecho al medio ambiente: un desafío a la teoría de los derechos fundamentales”, Revista Española de Derecho Constitucional, nº 94, enero-abril de 2012.

Snape, John, *The Political Economy of Corporation Tax. Theory, Values and Law Reform*, Hart Publishing, Oxford, 2011.

Solé Estalella, Jordi “Normas Generales”, en Solé Estalella, Jordi (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades Inteligible*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

Soler Belda, Ramón Rodolfo, “El impuesto justo y el IVA”, *Impuestos*, nº 13-14, julio de 2012.

Soler Belda, Ramón Rodolfo, “Impuesto sobre Sociedades y progresividad (La paradoja de la aplicación de las deducciones)”, *Impuestos*, nº 2, enero de 2013.

Soler Belda, Ramón Rodolfo, “El motivo para las modificaciones en las deducciones en el impuesto de sociedades”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio de 2013.

Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

Soler Roch, María Teresa, “Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión”, *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 17, 1992.

Suárez Falcón, Heriberto, Balboa La Chica, Pedro M., Carrasco Díaz, Daniel, “El tratamiento contable de los distintos tipos de subvenciones. El caso de las empresas de transporte”, *Partida Doble*, nº 174, febrero de 2006.

Subdirección General de Estudios del Sector Exterior, “La reforma fiscal verde: objetivos, logros y aplicación”, *Boletín Económico de ICE*, nº 2717, del 21 de enero al 3 de febrero de 2002.

Suchowolski, Máximo, “Hacienda estudia elevar la deducción empresarial verde”, *Diario Negocio*, 21 de octubre de 2009, pág. 24.

Suchowolski, Máximo, “Hacienda deja en el limbo las mejoras fiscales de la LES en innovación y medioambiente”, *Diario Negocio*, 4 de marzo de 2011, pág. 24.

Tamames, Ramón y Laura, *Introducción a la Constitución Española*, Alianza Editorial, Madrid, 5ª edición, 1991.

Tena Plazuelo, Vitelio, “Aguas y medio ambiente”, en López Ramón, Fernando y Escartín Escudé, Víctor (Coords.), *Bienes públicos, urbanismo y medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2013.

Terceiro Lomba, Jaime, *Economía del cambio climático*, Taurus, Madrid, 2009.

Tejada Ponce, Angel, “La contabilidad como soporte de presentación de información medioambiental”, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, nº 10, 1/2004.

Úbeda Bermúdez, Bartolomé, “Incentivos fiscales y Economía Sostenible”, *La Verdad*, 6 de marzo de 2011, pág. 9.

Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

Vaquera García, Antonio, “La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, marzo de 2006.

Varela Candamio, Laura y García Alvarez, María Teresa, “La reforma fiscal verde en España: un nuevo impulso fiscal”, *Boletín Económico de ICE*, nº 3002, del 1 al 15 de diciembre de 2010.

Varga Pastor, Aitana de la, “La consideración del suelo contaminado como residuo a partir de la STJCE de 7 de septiembre de 2004 y sus repercusiones en el derecho alemán”, *Revista catalana de dret públic*, nº 33, 2006.

Varona Alabern, Juan Enrique, “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 135, 2007.

Varona Alabern, Juan Enrique, “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, en Martínez Pisón, Juan Arrieta, Collado Yurita, Miguel Ángel y Zornoza

Pérez, Juan (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

Vázquez Cobos, Carlos, “La fiscalidad de las aguas en España”, en Buñuel González, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004.

Velarde Aramayo, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

Velarde Aramayo, M^a Silvia, “Promoción de la energía renovable en la Unión Europea, subvenciones y gastos fiscales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 326, marzo de 2012.

Vercher Noguera, Antonio, “Responsabilidad Penal Ambiental”, en Vercher Noguera, Antonio, Díez-Picazo Giménez, Gema y Castañón del Valle, Manuel, *Responsabilidad Ambiental Penal, Civil y Administrativa*, Ecoiuris, Madrid, 2003

Verdú Santurde, Antonio, “La empresa en el sistema fiscal”, en VV.AA., *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983.

Viana Barral, Víctor y Villalón Pérez-Artacho, Julia, “Compensación de bases imponibles negativas”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Cizur Menor, 2^a edición, 2010.

Vicente García, José de y Adame Martínez, Francisco D., *Régimen fiscal del agua: tributos estatales, autonómicos y locales*, Comares, Granada, 2008.

Villaamil Serrano, Armando y Maties García, Joan, *Política Económica del Medio Ambiente. Aplicaciones empresariales*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998.

Villar Ezcurra, Marta, “Mecanismos de la Hacienda Pública para una política ambiental”, *Boletín del Colegio de Abogados de Madrid*, nº 18, mayo 2001.

Villar Ezcurra, Marta, “Los tributos ambientales en el marco de un desarrollo sostenible”, en Utrera Caro, Sebastián Félix y Piñar Mañas, José Luis (Coords.), *Desarrollo sostenible y protección del medio ambiente*, Civitas, Madrid, 2002.

Villar Ezcurra, Marta, “Desarrollo sostenible y tributos ambientales”, *Crónica Tributaria*, nº 107, 2003.

Villar Ezcurra, Marta, “La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídicocomunitaria. ¿Un nuevo caso de ayuda de estado?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 298, 2008.

Villar Ezcurra, Marta, “Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental”, *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010.

Villar Ezcurra, Marta, *Cambio climático, fiscalidad y energía en los Estados Unidos. Una batería de ejemplos a considerar*, Cuadernos Civitas, Cizur Menor, 2012.

Villar Ezcurra, Marta, “Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía”, *Quincena Fiscal*, nº 5, marzo de 2013.

Villar Ezcurra, Marta y Albiñana García-Quintana, César, “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 197-198, 1999.

Villar Ezcurra, Marta y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa”, en Martín Dégano, Isidoro, Vaquera García, Antonio Menéndez García, Gerardo (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005.

Villar Ezcurra, Marta y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Ayudas fiscales y Derecho Comunitario”, *Derecho y Empresa*, nº 3, octubre de 2005.

Villaverde Gómez, María Begoña, “Fomento público de la responsabilidad social corporativa: Fiscalidad”, en Pérez Carrillo, Elena F., *Gobierno corporativo y responsabilidad social de las empresas*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

Villaverde Gómez, María Begoña, “La responsabilidad social de la empresa. Un examen desde el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 7, 2011.

Villaverde Gómez, María Begoña, “¿Son responsables las empresas que ahorran en paraísos fiscales?”, en Fernández-Albor Baltar, Ángel (Dir.) y Pérez Carrillo, Elena F. (Coord.), *Empresa Responsable y Crecimiento Sostenible: Aspectos Conceptuales, Societarios y Financieros*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

Yábar Sterling, Ana, “La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

Yábar Sterling, Ana, “La polémica medidas administrativas versus instrumentos económicos. Consideraciones económicas y sociológicas”, en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

Yebra Martul-Ortega, Perfecto, “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, nº 32, 1975.

Zárate Marco, Anabel, Vallés Giménez, Jaime y Trueba Cortés, Carmen, “Tributación ambiental en un contexto federal. Una aplicación empírica para los residuos industriales en España”, Instituto de Estudios Fiscales, *Papeles de Trabajo*, nº 25, 2007.

Zorrilla Suárez, Manuel María y Hernández Rubio, Carolina, “Los impuestos sobre la contaminación atmosférica”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.