

TRIBUTACIÓN

**LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN
ACTIVOS FIJOS MATERIALES DESTINADOS
A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE**

**Núm.
30/2004**

SANTIAGO GARCÍA IZQUIERDO

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

Las siguientes líneas se circunscriben a analizar exclusivamente la deducción por inversiones en «instalaciones» destinadas a la protección del medio ambiente, dejando, por tanto, al margen de dicho análisis otros supuestos contemplados en los apartados 2 y 3 del artículo 39 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tales como la deducción prevista para las adquisiciones de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera o las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables.

Sumario:

1. Introducción: normativa aplicable y delimitación previa.
2. Ámbito de aplicación objetivo: instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.
3. Requisitos de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.
4. Emisión de la certificación de convalidación de la inversión. Grado de vinculación para la Inspección de los Tributos.
5. Momento de practicar la deducción por inversiones en medio ambiente: puesta en funcionamiento de las instalaciones.
6. Mantenimiento de la inversión.
7. Base de la deducción. Tratamiento de las subvenciones.
8. Ámbito de aplicación subjetivo: sujetos pasivos que pueden acogerse a la deducción. Momento en que ha de solicitarse la certificación de convalidación.
9. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN: NORMATIVA APLICABLE Y DELIMITACIÓN PREVIA

La deducción por inversiones para la protección del medio ambiente se enmarca dentro del conjunto de deducciones por inversiones que en el Impuesto sobre Sociedades pretende minorar la carga tributaria por este impuesto. Se trata de un incentivo fiscal con finalidad medioambiental que se articula a través de deducciones en la cuota, por constituir éste el medio más adecuado para el establecimiento de beneficios fiscales de carácter ambiental ¹.

Este incentivo fiscal ambiental se encuentra regulado bajo el epígrafe «Deducciones por inversiones medioambientales» en el nuevo 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 TRLIS) ², cuyo apartado 1 dispone:

«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 (sic) ³ de la normativa vigente en dichos ámbitos de

¹ Vid. Pedro Manuel HERRERA MOLINA. «Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo». *Impuestos. La Ley*. 1996, que se decanta por el mecanismo de deducciones en la cuota –en vez de otros como desgravaciones en la base imponible– por su mayor idoneidad constitucional al tratarse de una norma que busca promover o fomentar determinadas actividades de interés social (protección del medio ambiente) en lugar de pretender el reparto de la carga tributaria (fin fiscal), por lo que al establecerse el incentivo fiscal sobre la cuota actúa de modo semejante a una subvención que fomentará las mencionadas actividades.

En definitiva, se justifica esta opción por el hecho de que mientras las técnicas desgravatorias responden al principio de capacidad económica (buscan la tributación del *rendimiento neto*), los incentivos fiscales sólo pretenden conceder un beneficio económico semejante a una subvención con el fin de promover determinadas actividades que se consideran de interés general.

² El artículo 39 TRLIS no hace sino reproducir literalmente lo dispuesto en el artículo 35 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica.

³ Es evidente la deficiente redacción del texto legal (que proviene de la Ley 36/2003 y ya empeoró la de por sí deficiente redacción del texto anterior al suprimir la expresión «...para el cumplimiento o, en su caso,...» contenida en el Real Decreto Ley 2/2003), pues difícilmente una inversión puede «mejorar» una normativa jurídica. Afortunadamente, el redactor reglamentario, además de arrojar alguna luz sobre el texto de la Ley que disipa ciertas dudas interpretativas, mejora su redacción con el empleo correcto de la expresión «que la inversión se realice... para **mejorar las exigencias** establecidas en dicha normativa» [art. 45.1, a) RIS].

actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

(...».

Este apartado se encuentra desarrollado por lo dispuesto en los artículos 40 a 45 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo RIS), según redacción dada por el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, por el que se modifican, entre otros y a los efectos que aquí interesan, los artículos 40, 43 y 45 del RIS ⁴.

Pues bien, con referencia a esta normativa, las presentes líneas se circunscriben a analizar exclusivamente la deducción por inversiones en «**instalaciones**» destinadas a la protección del medio ambiente, dejando, por tanto, al margen de dicho análisis otros supuestos contemplados en los apartados 2 y 3 del mismo artículo 39 TRLIS, tales como la deducción prevista para las adquisiciones de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera o las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables. Del mismo modo, nos atenemos a la redacción dada a las normas de desarrollo del impuesto por el citado Real Decreto 252/2003, aplicable a los períodos impositivos a los que sean de aplicación los respectivos artículos del TRLIS, de conformidad con lo establecido en su disposición final única ⁵, es decir, a los períodos impositivos que se inicien el 1 de enero de 2002.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN OBJETIVO: INSTALACIONES DESTINADAS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

El ámbito de aplicación objetivo viene determinado por el artículo 40 RIS al disponer:

⁴ Las modificaciones introducidas por el Real Decreto 252/2003 obedecen a las necesarias adaptaciones del texto reglamentario a la nueva formulación de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente efectuada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre. Así, el nuevo artículo 40 delimita el ámbito de aplicación de acuerdo con los preceptos establecidos en la Ley, reproduciendo el artículo 35.4 (hoy 39 TRLIS) de la Ley 43/1995, según la redacción dada a éste por la Ley 24/2001. El nuevo artículo 43 delimita la base de la deducción adaptándola a los nuevos conceptos de deducción, y la modificación introducida en el artículo 45. 1 obedece a la adaptación de los requisitos que tendrán que cumplir las inversiones referidas en el nuevo artículo 40 a) también modificado.

⁵ La disposición final única del Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, establece en su apartado 2 que: «*Lo establecido es este real decreto, en los apartados uno a ocho, ambos inclusive, doce a dieciocho ambos inclusive, y en el apartado diecinueve 3 del artículo primero, se aplicará a los períodos impositivos a los que sean de aplicación los respectivos artículos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, modificados por la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, desarrollados por cada uno de aquellos apartados*».

«De acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley del Impuesto ⁶, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 10 por 100 del importe de las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente consistentes en:

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

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

(...».

Ha de tratarse, por tanto, de elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente. A diferencia de lo previsto para las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables consistentes en instalaciones y equipos [art. 39.3 TRLIS y art. 40, b) del Reglamento] no exige aquí la norma que tales elementos patrimoniales sean «nuevos», por lo que al no darse esta condición parece que también cabe realizar la inversión en elementos usados que protejan el medio ambiente, lo cual impedirá aplicar a la deducción los costes que tuvieran la consideración de gastos del ejercicio, como los de conservación y reparación de las instalaciones. Igualmente, tratándose de «mejoras» de instalaciones medioambientales que supongan un mayor valor del inmovilizado material, su importe debería formar parte de la base de la deducción dado que cumplen la misma función que las inversiones incentivadas.

El inmovilizado material ha de consistir en «instalaciones» ⁷, es decir, un conjunto de maquinaria u otros elementos integrados entre sí, que individualmente considerados no tienen autonomía funcional propia, alcanzando una función o utilidad cuando se integran en otro activo o entre ellos. Esto es, 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.

⁶ Dado que el Real Decreto 252/2003 es de fecha anterior al TRLIS, es obvio que la referencia que hace aquí el artículo 40 RIS al apartado 4 del artículo 35 LIS debe entenderse hecha en la actualidad al nuevo artículo 39 del texto refundido de la Ley del Impuesto.

⁷ Según la STS de 17-09-1997 (Ref. NFJ 005530), citada por Miguel MATA RODRÍGUEZ. «Impuesto sobre Sociedades: deducción por inversiones en protección del medio ambiente. Especial referencia a los residuos industriales». *Quincena Fiscal* n.º 4. Febrero 2000. Aranzadi, debe entenderse que son instalaciones los elementos añadidos o incorporados a otros activos o, mejor dicho, aquellos elementos del activo que no tienen entidad o función propia como tales si no es a través de su integración en otro activo.

En principio, dichas instalaciones para ser consideradas como tales han de tener el carácter de «fijas»⁸, lo que excluiría de la deducción las inversiones realizadas, por ejemplo, en máquinas excavadoras para el movimiento de tierras que son desplazadas de un lugar a otro, por no tener el carácter de instalación ni de elemento de transporte por carretera⁹.

El destino de las instalaciones ha de tener una finalidad medioambiental, pero no viene exigido por la norma la finalidad «exclusiva» de las inversiones a la protección del medio ambiente, por lo que cabe la aplicación parcial de la deducción a la parte de la inversión o mejora destinada a tal fin, o que cubra los objetivos medioambientales previstos, aunque no estén destinadas con exclusividad a su consecución¹⁰. Así se deduce de lo dispuesto en el artículo 43 RIS, que permite –cuando la inversión no tenga por objeto exclusivo una finalidad medioambiental– aplicar la deducción a la parte proporcional del precio de adquisición o coste de producción del activo una vez acreditada por el sujeto pasivo la finalidad ambiental del mismo.

Al referirse la norma a «instalaciones», en el caso de formar parte de las mismas un *terreno*, se plantea la duda de si la parte de inversión imputable al terreno pudiese formar parte de la base de la deducción. Ciertamente, ni la Ley ni el Reglamento han excluido expresamente esta posibilidad, pero parece más acorde con la dicción legal defender una postura negativa¹¹, acotando el término de instalaciones al sentido anteriormente expuesto de maquinaria o elementos incorporados a otros activos sin función o individualidad propia aisladamente considerados; y ello, con independencia de que tradicionalmente se hayan excluido los terrenos de la deducción por inversiones¹².

Una última cuestión por precisar en este momento es la relativa a si la deducción de referencia sólo puede predicarse respecto de las inversiones realizadas por la propia empresa que produce los residuos industriales, o, por el contrario, también cabe incluir en la aplicación del beneficio fiscal a las empresas que gestionan residuos industriales ajenos.

⁸ El artículo 3, c) de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación define la instalación como «cualquier unidad técnica fija en donde se desarrolle una o más de las actividades industriales enumeradas en el Anejo I de la presente Ley...».

⁹ Vid. Consulta de la Dirección General de Tributos de 21 de febrero de 2002 (Ref. NFC 016189), que establece que la inversión realizada en máquinas excavadoras utilizadas para el movimiento de tierras que son desplazadas, no se encuadra dentro del ámbito de aplicación de la deducción del artículo 35.4 LIS, «puesto que no cumple con el primordial requisito exigido por la mencionada deducción al no tener el carácter de instalación ni de elemento de transporte por carretera».

¹⁰ En sentido contrario parece pronunciarse Miguel MATA RODRÍGUEZ. *Op. cit.*, pág. 41. A mi juicio, tal opinión no encuentra fundamento legal en la norma; antes bien, cabe sustentar lo contrario dado el tenor literal del artículo 43 RIS. Cuestión distinta es la referente a la necesidad de que el sujeto pasivo «acredite» en estos casos qué parte de la inversión se corresponde con la finalidad ambiental, lo que podrá solventarse mediante el pertinente informe técnico.

¹¹ En contra, José Antonio LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES. «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*, n.º 63. Junio 2001. Ed. Lefebvre.

¹² Valga como ejemplo la disposición adicional 15.ª de la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, que estableció «1. Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, a excepción de la inversión en terrenos, de las empresas que realicen actividades destinadas al suministro de energía eléctrica desarrolladas en el sistema integrado, y cuyo objetivo sea el de mejorar medioambiental y el ahorro y la eficiencia energética en el ámbito del suministro de la energía eléctrica, tendrán igual consideración que las previstas en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en aquello que le sea de aplicación...».

Para LÓPEZ-SANTACRUZ ¹³ la solución correcta es la primera ya que así parece desprenderse de la propia finalidad del incentivo; conclusión que apoya en la Exposición de Motivos del Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre (precedente inmediato del Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, por el que se modificaron determinados artículos del RIS en materia de deducción por inversiones en medio ambiente), que venía a establecer de forma expresa que el incentivo estaba destinado a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del **propio** sujeto pasivo.

MATA RODRÍGUEZ ¹⁴ se inclina, sin embargo, por la opinión contraria dado que el condicionamiento o requisito de que las inversiones tengan por objetivo la corrección del impacto contaminante generado por el inversor no está en el artículo 39 TRLIS ni tampoco en la parte dispositiva del propio Real Decreto 1594/1997. Esta opinión parece, desde luego, más correcta y acorde con la normativa vigente, puesto que el Real Decreto 283/2001 no recogía ya la previsión de su antecedente, ni tampoco lo hace el vigente Real Decreto 252/2003, guardando mayor concordancia con la norma que desarrolla: el artículo 39.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto, que no exige que las inversiones se destinen a reducir o mejorar las actuaciones contaminantes del **propio sujeto pasivo**, por lo que limitar la aplicación de la deducción a la eliminación o reducción de los residuos generados por el propio inversor carecería, a mi juicio, de cobertura legal suficiente ¹⁵.

3. REQUISITOS DE LA DEDUCCIÓN POR INSTALACIONES DESTINADAS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

Conforme a lo dispuesto en el artículo 45.1 RIS:

«1. Para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere el artículo 40, a) deberán cumplirse los siguientes requisitos:

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

¹³ José Antonio LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES. *Op. cit.*, pág. 35.

¹⁴ Miguel MATA RODRÍGUEZ. *Op. cit.*, págs. 40 y 41.

¹⁵ En contra, la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos (al menos, la anterior al Real Decreto 283/2001). Conforme a esta doctrina, el derecho a la deducción nace como consecuencia de las inversiones que se realicen para la recuperación, reducción y tratamiento de residuos industriales **propios**, pues se trata de fomentar la corrección del impacto contaminante de las actividades económicas del sujeto pasivo. Así pues, únicamente generarán derecho a la deducción por protección del medio ambiente las inversiones destinadas a la recuperación, reducción y tratamiento de residuos industriales **propios**, pero no la inversión realizada para mejorar el tratamiento de residuos industriales **ajenos**, como parte del objeto social de la consultante [Consultas de 30 de septiembre de 1999 y 26 de abril de 2000 (Ref. NFC 011557)].

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

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

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

Veamos los mencionados requisitos desglosándolos para su más fácil análisis y mejor comprensión:

a) Que la inversión tenga por objeto *¿específico?* evitar o reducir la contaminación atmosférica originada en instalaciones industriales, o la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas, o bien favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos de residuos industriales.

El cumplimiento de este requisito no viene enunciado de manera expresa en la actual redacción del artículo 45.1 RIS (a diferencia de su anterior redacción dada por el Real Decreto 283/2001, que sí explicitaba la necesidad de que las inversiones tuvieran por objeto **específico** alguna de las finalidades medioambientales citadas), pero se deduce su exigibilidad del contenido de su párrafo primero por la remisión que hace al artículo 40, a) del mismo Reglamento.

Ahora bien, la nueva redacción dada al mencionado artículo 45.1 por el Real Decreto 252/2003, que en principio pudiera parecer una simple mejora de redacción, va a plantearnos un problema que con la redacción anterior estaba claramente resuelto. La cuestión es la siguiente: ¿es o no exigible ahora el cumplimiento del requisito, antes reglamentariamente previsto, de que la inversión tenga por objeto **específico** alguna de las finalidades medioambientales descritas por la norma fiscal? ¿Ha querido conscientemente el redactor reglamentario suprimir este requisito? Dicho en otros términos, ¿cualquier inversión que aun no teniendo una específica finalidad ambiental redunde en un beneficio para el medio ambiente es susceptible de gozar del incentivo fiscal de la deducción por inversiones?

A este respecto, 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 exigida 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.

Ciertamente la cuestión de la obligatoriedad específica de la inversión es ahora discutible tras la nueva redacción dada al artículo 45.1 RIS por el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, al haber suprimido el legislador reglamentario la exigencia antes expresa de que la inversión tuviera por objeto **específico** alguna de las finalidades medioambientales previstas en la norma fiscal, lo que unido a que dicho requisito tampoco viene recogido de manera expresa por el artículo 39.1 TRLIS, induce a pensar que ya no es necesario que la inversión tenga por objeto específico una finalidad medioambiental para que haya lugar al beneficio fiscal. Sin embargo, tampoco podemos olvidar que la exigencia específica de referencia está ínsita en la propia norma legal, ya que no se concebiría el incentivo fiscal aquí tratado si la inversión no estuviera «**destinada**» a la protección del medio ambiente (*arg. ex art. 39.1 TRLIS*), esto es, no tuviera por objeto específico tal finalidad.

Cuestión distinta es que lo anterior no constituya más que un problema meramente conceptual, pues en definitiva el mismo se diluye en la práctica con la expedición por la autoridad ambiental competente de la certificación de convalidación de la inversión realizada, pero ello no obsta para cuestionar la supresión de este requisito por el redactor reglamentario, que con ello ha venido a complicar más la ya de por sí compleja relación conceptual entre las normas fiscales y medioambientales.

Al margen de lo anterior, lo que ahora interesa determinar es qué instalaciones son las que tienen por objeto una finalidad medioambiental para que haya lugar a la deducción por inversiones. Para determinarlas no bastan las tres reglas del artículo 40.a) RIS, sino que se requiere del auxilio de la normativa sustantiva medioambiental, y en este sentido lo primero que conviene señalar es que la amplia dispersión normativa y competencial en materia de medio ambiente ¹⁶, unido al hecho de que las normas tributarias no contienen ninguna definición o regla que fije el alcance de los conceptos medioambientales por ellas utilizados, como «**contaminación atmosférica**», «**carga contaminante**» o «**residuos industriales**», va a suponer una dificultad añadida a la hora de determinar el alcance de la deducción por inversiones en materia de medio ambiente. De aquí la necesidad de perfilar los conceptos medioambientales que habrán de servirnos de apoyo para fundamentar la deducción, del mismo modo que será necesario también delimitar qué Administración Pública es competente en cada caso –y en qué condiciones y plazos– para expedir la certificación de convalidación de la inversión medioambiental realizada por el sujeto pasivo a la que se refiere el artículo 45.1 *in fine* RIS.

Ahora bien, la regulación legal del medio ambiente no está comprendida en una Ley general sino que se encuentra dispersa en multitud de Leyes sectoriales no sólo estatales sino también autonómicas, en cuanto que la Constitución reserva al Estado la competencia exclusiva para dictar la legislación básica de protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas para dictar normas adicionales de protección (art. 149.1.23 CE). Ello va a suponer la existencia de una pléyade de normas medioambientales autonómicas que impide hacer un análisis

¹⁶ Sobre distribución de competencias medioambientales en el ordenamiento español, véase el trabajo de A. MARCILLA LÓPEZ y M. COLLADO PÉREZ en «La tributación medioambiental». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 206. Mayo 2000, págs. 148 a 155, donde se citan las competencias ambientales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

de las mismas mínimamente razonable en extensión y, a fuerza de repetitivo, en comprensión, por lo que en lo sucesivo limitaremos su examen y cita a una sola Comunidad Autónoma, tomando como ejemplo la Comunidad de Madrid, si bien los principios básicos o generales de su normativa son aplicables *mutatis mutandi* al resto de Comunidades Autónomas, en cuanto que hoy en día, tras la aprobación de la Ley Orgánica 9/1992, por la que se transfirieron competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la denominada «*vía lenta*» del artículo 143 CE, se puede hablar ya de un mismo nivel de competencias de todas las Comunidades Autónomas en materia de medio ambiente.

Si a ello añadimos las competencias de *ejecución* que en materia de medio ambiente atribuye a las Entidades Locales la legislación de régimen local, se comprende el porqué de la dificultad antes aludida y la necesidad de precisar los conceptos medioambientales contenidos en la norma fiscal.

Bajo estas premisas, estamos en condiciones de determinar, en primer lugar, el régimen jurídico *sustantivo* aplicable a las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente y, en segundo término, qué Administraciones Públicas son competentes por razón de la materia y el territorio –como exige el art. 45.4 RIS– para expedir la certificación de convalidación de la inversión realizada por el obligado tributario destinada a la protección del medio ambiente.

Así, en materia de **contaminación atmosférica** la norma sustantiva de referencia obligada la encontramos en la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico ¹⁷, cuyo artículo 1.2 define como 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*». En principio, por tanto, serán deducibles aquellas inversiones que eviten o reduzcan la emisión de sustancias nocivas al aire.

Nada dice esta Ley expresamente sobre la llamada «*contaminación acústica*». Para la Dirección General de Tributos ¹⁸ tal tipo de contaminación no encaja en ninguno de los tipos de inversiones a que se refiere el artículo 39 TRLIS, sin que sea posible entender que el concepto de contaminación atmosférica incluya la contaminación acústica, por lo que las inversiones realizadas para reducir la contaminación acústica emitida por máquinas o instalaciones no dan derecho a practicar la deduc-

¹⁷ La Ley 38/1972 ha sido objeto de desarrollo por las seis normas reglamentarias siguientes: **Decreto** 833/1975, de 6 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 38/1972 de Protección del Medio Ambiente Atmosférico; **Real Decreto** 1494/1995, de 8 de septiembre, sobre contaminación por ozono; **Real Decreto** 1613/1985, de 1 de agosto, por el que se establecen nuevas normas de calidad del aire en lo referente a contaminación por dióxido de azufre y partículas; **Real Decreto** 717/1987, de 27 de mayo, por el que se establecen nuevas normas de calidad del aire en lo referente a la contaminación por dióxido de nitrógeno y plomo; **Real Decreto** 646/1991, de 22 de abril, por el que se establecen nuevas normas sobre limitación a las emisiones a la atmósfera de determinados agentes contaminantes procedentes de grandes instalaciones de combustión; y **Real Decreto** 1088/1992, de 11 de septiembre, por el que se establecen nuevas normas sobre limitación de emisiones a la atmósfera de determinados agentes contaminantes procedentes de instalaciones de incineración de residuos municipales.

¹⁸ *Vid.* Consulta de la DGT n.º 1014/2002, de 2 de julio de 2002 (Ref. NFC 016788).

ción regulada en el citado artículo. Sin embargo, y a pesar de tan autorizada opinión, debe tenerse en cuenta que la definición transcrita 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 la deducción ¹⁹.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la **carga contaminante** que se vierta en las aguas, ya sean continentales o marítimas, la legislación que ha de traerse a colación se concreta, de un lado, en el texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, y sus reglamentos de desarrollo ²⁰, y, de otro, en la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, y su normativa reglamentaria ²¹.

La Ley de Aguas prohíbe las actuaciones contaminantes, esto es, toda actividad susceptible de provocar la contaminación o degradación del dominio público hidráulico, entendiéndose por contaminación «*la acción o 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 o con su función ecológica*» (art. 93 LA), a la par que establece la ordenación legal de los vertidos en las aguas continentales, fijando un canon de control de vertidos (art. 113 LA) que grava los vertidos al dominio público hidráulico en función de la carga contaminante.

Por su parte, la Ley de Costas, cuyo objetivo esencial es la protección del dominio público marítimo-terrestre, establece de modo similar a la anterior normas de protección medioambiental, exigiendo autorización previa de la Administración competente (que se otorgará con sujeción a la legislación estatal o autonómica aplicable) para toda clase de vertido contaminante, ya sea líquido o sólido, que se realice en la zona marítimo-terrestre (arts. 56 y ss.).

Pues bien, considerando los conceptos ambientales citados, las inversiones en activos fijos destinadas 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.

¹⁹ Avala también esta tesis el artículo 3, i) de la Ley 16/2002, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, que define la **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 puedan tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente...*». Así mismo, la Ley 37/2003, de 17 de noviembre, del **Ruido**, engloba la protección contra la **contaminación acústica** dentro del campo de la protección del medio ambiente.

²⁰ En desarrollo de la Ley de Aguas de 2 de agosto de 1985 se dictó el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Dominio Público Hidráulico, aún vigente en lo que no se oponga al actual texto refundido.

²¹ Real Decreto 1471/1989, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general para desarrollo de la Ley de Costas; y Real Decreto 258/1989, de 10 de marzo, por el que se establece la normativa general sobre vertidos de sustancias peligrosas desde tierra al mar.

Finalmente, no podemos sustraernos al estudiar esta materia de las novedades introducidas por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, que incorpora al ordenamiento interno español la Directiva 96/61/CE²². Dicha Ley, cuyo ámbito de aplicación se extiende a las instalaciones de titularidad pública o privada en las que se desarrolle alguna de las actividades industriales incluidas en las categorías por ella enumeradas, tiene por objeto evitar o 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*²³ (arts. 1 y 2). Para ello, crea una nueva figura autonómica de intervención ambiental denominada «*autorización ambiental integrada*», que nace para proteger el medio ambiente en su conjunto y que sustituye a las diversas autorizaciones ambientales existentes hasta el momento, con el valor añadido de simplificación administrativa. Sobre este punto volveremos más adelante al estudiar las Administraciones competentes para otorgar la certificación de convalidación de la inversión realizada.

En tercer lugar, nos queda referirnos al último de los conceptos medioambientales citados por la norma fiscal: los **residuos industriales**. En este ámbito, la norma general medioambiental a la que debemos acudir es la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, y, en menor medida, la Ley 11/1977, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases. La primera es aplicable a todo tipo de residuos, con excepción de las emisiones a la atmósfera, los residuos radioactivos (regulados por la Ley 25/1964, de 29 de abril, de Energía Nuclear) y los vertidos a las aguas. Siguiendo la moderna concepción de la política de residuos establecida por la Directiva Comunitaria 91/156/CE, del Consejo, de 21 de marzo, la Ley de Residuos abandona la tradicional clasificación de residuos en sus dos modalidades (general y peligrosos) y establece una norma común para todos ellos, lo que también facilitará el análisis de la norma fiscal.

Por su parte, la Ley 11/1997, que traspone a nuestro ordenamiento la Directiva 94/62/CE, sobre Envases y Residuos de Envases, se marca como objetivo el de prevenir y reducir el impacto sobre el medio ambiente de los envases y de la gestión de los residuos de envases comercializados. Se considera *envase* todo producto fabricado con cualquier material que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos desechables; y se define como **envase industrial** «*aquellos que sean de uso y consumo exclusivo de las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas o ganaderas y que, por tanto, no sean*

²² Una de las actuaciones más ambiciosas que se han puesto en marcha en el seno de la Unión Europea para la aplicación del principio de prevención en el funcionamiento de las instalaciones industriales más contaminantes ha sido la aprobación de la Directiva 96/61/CE, del Consejo, de 24 de septiembre, relativa a la prevención y al control integrado de la contaminación, mediante la que se establecen medidas para evitar, o al menos reducir, las emisiones de estas actividades en la atmósfera, el agua y el suelo, incluidos los residuos, para alcanzar un nivel elevado de protección del medio ambiente considerado en su conjunto.

²³ La nueva Ley 16/2002, de 1 de julio, nos va a plantear el problema, que luego trataremos de resolver, de qué ocurre con aquellas inversiones que estando destinadas a la protección del medio ambiente, efectivamente protegen un medio ambiente determinado, pero a la vez producen o pueden producir otro tipo de contaminación. Por ejemplo, incinerando residuos para evitar la contaminación del suelo, o simplemente para reutilizarlos o reciclarlos, se puede, al mismo tiempo, estar contaminando la atmósfera.

susceptibles de uso y consumo ordinario en los domicilios particulares». Por consiguiente, será residuo de envase industrial todo envase o artículo desechable que se utilice con el mismo fin que los envases de los que se desprendan las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas o ganaderas.

Expuesta la panorámica general de las normas sustantivas sobre residuos, lo que ahora nos interesa destacar es qué se entiende por *residuos industriales* y qué significado hemos de dar a los términos *reducción, recuperación o tratamiento correctos* a los que se refiere el artículo 45.1 RIS, en relación con el artículo 40, a), 3.ª del mismo Reglamento. Para ello, nada mejor que acudir a la propia Ley de Residuos que en su artículo 3 contiene una extensísima serie de definiciones de las que destacaremos las que aquí interesan, lo cual nos va a permitir constatar que la terminología utilizada por las normas fiscales no se adecua o corresponde *exactamente* con la normativa medioambiental²⁴. Ello no obstante, el significado usual²⁵ de los términos utilizados, en conjunción con las definiciones legales, nos va a permitir determinar con relativa facilidad qué inversiones van dirigidas a los fines medioambientales referidos.

Así, la Ley 10/1998 entiende 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*» (art. 3).

La misma Ley, aplicable a todo tipo de residuos con las excepciones antes señaladas, contiene otras definiciones, como lo que ha de entenderse por residuos peligrosos o por residuos urbanos o municipales, pero no define, sin embargo, qué son los «**residuos industriales**»²⁶ a los que se refiere la norma fiscal. Por ello, al no existir en la normativa ambiental, pese a la extensísima enumeración de definiciones en ella contenidas, un concepto igual al empleado por la norma fiscal, se plantea el problema de qué debemos entender a nuestros efectos por residuo industrial. En una interpretación restrictiva sólo entrarían a formar parte de la base de la deducción las inversiones en instalaciones en las que se desarrolle alguna de las *actividades industriales* incluidas en las categorías del Anejo I de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, susceptibles de producir residuos (instalaciones de combustión, producción y transformación de metales, industrias mineras, industrias químicas, instalaciones para la valoración de residuos peligrosos, industria del papel y cartón, industria textil, industria del cuero, industrias agroalimentarias y explotacio-

²⁴ Aunque ciertamente, con las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que dio nueva redacción al apartado 4 del artículo 35, se han ido aproximando conceptos entre las normas fiscales y medioambientales, pero aun y con todo no se da la exactitud terminológica deseable, como tendremos ocasión de observar.

²⁵ Dispone el artículo 3.1 del Código Civil que «*las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*».

²⁶ Sí hace referencia a los *residuos industriales*, aunque sin definirlos, la Ley 3/1988, de 13 de octubre, para la Gestión del Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid. Por su parte, la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación es la que más se aproxima al concepto al clasificar como «*actividades industriales*» una serie de industrias e instalaciones recogidas en su Anejo I, susceptibles de producir residuos.

nes ganaderas, consumo de disolventes orgánicos e industria del carbono). Sin embargo, dada la finalidad incentivadora de la norma fiscal, parece más adecuado hacer una interpretación extensiva del término «industria», como hace SUSANA BOKOBO²⁷, identificándolo con el concepto de «actividad empresarial» en el sentido de la norma tributaria, esto es, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.

Por otra parte, para encontrar el significado jurídico de los términos **reducción**, **recuperación** y **tratamiento** de residuos industriales utilizados tanto por el artículo 39.1 TRLIS como por el artículo 40, a) 3.ª RIS, es preciso acudir también a la Ley de Residuos que contiene en su artículo 3 las definiciones que aun por aproximación han de servirnos de referencia, ayudándonos, como antes se dijo, del significado usual de los términos utilizados. Así, la Ley ambiental no define qué es la **reducción** (*de residuos*), pero sí define el término **prevención** como «*el conjunto de medidas destinadas a evitar la generación de residuos o a conseguir su reducción, o la de la cantidad de sustancias peligrosas o contaminantes presentes en ellos*». Por tanto, la **reducción de residuos** comprenderá todas aquellas actuaciones tendentes a minorar en términos cuantitativos la cantidad de residuos producidos por el sujeto pasivo.

Tampoco emplea la Ley ambiental el término **recuperación**, pero sí los de **reutilización** y **reciclado**, entendiendo por el primero «*el empleo de un producto usado para el mismo fin para el que fue diseñado originariamente*», y constituyendo el reciclado «*la transformación de los residuos, dentro de un proceso de producción, para su fin inicial o para otros fines, incluido el compostaje y la biometanización, pero no la incineración con recuperación de energía*»²⁸. En consecuencia, por **recuperación de residuos** podemos entender aquel proceso *integrado* (esto es, que proteja al 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 fin distinto, pero siempre que aquel proceso no suponga transferencia de contaminación de un medio ambiente a otro. Por ello, no entrarán a formar parte de la base de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente aquellas inversiones que, yendo dirigidas a la recuperación o transformación de un residuo industrial para su reutilización o reciclado, se realizaran mediante un proceso que, como la incineración con recuperación de energía, no protege el medio ambiente en su conjunto por producir una transferencia de contaminación de un medio ambiente a otro.

²⁷ Susana BOKOBO MOICHE. «Rentabilidad Fiscal de las Inversiones en Medio Ambiente». *Impuestos. La Ley* n.º 13. Julio 2001, que entiende que el calificativo de industrial puede interpretarse restrictiva o extensivamente. En el primer caso, sólo podrían acogerse a la deducción las «instalaciones industriales» afectadas por la Directiva 96/61/CE, que establece los sectores de actividad que ejercen un impacto ambiental relevante. Y en el segundo, la interpretación extensiva del término «industria» sería aquella que lo identifica con actividad empresarial tal y como se define por la normativa tributaria, siendo ésta la interpretación que considera más acertada.

²⁸ La razón de ser de esta excepción se halla en que la Directiva 96/61/CE y la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, pretenden alcanzar una elevada protección del medio ambiente **en su conjunto**. Así, la prevención y el control de la contaminación se deberán realizar de forma integrada. Se busca evitar la problemática transferencia de contaminación de un medio a otro, ya que hay que considerar la posibilidad de que el tratamiento por separado del control de las emisiones a la atmósfera, al agua o al suelo, potencie la transferencia de contaminación entre los distintos ámbitos, en lugar de proteger el medio ambiente en su conjunto.

Finalmente, el **tratamiento** («correcto», añade el art. 40, a, 3.^a RIS para aclarar y dar sentido a la norma legal) de los residuos industriales comprenderá 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. La exigencia reglamentaria de que el tratamiento de residuos sea *correcto* lleva implícita la consecuencia antes apuntada que con dicho tratamiento se consiga una protección del medio ambiente *en su conjunto*, esto es, sin transferencia de contaminación entre los distintos medio ambientes de aire, agua o suelo.

Sin perjuicio de lo dicho hasta aquí, se puede sostener que tampoco tiene mayor importancia la disparidad terminológica existente entre la normativa ambiental y la fiscal, en cuanto que en definitiva a esta última le basta con que la autoridad ambiental competente expida una certificación que «convalide» la inversión ambiental, correspondiéndole a ella la determinación de la idoneidad de la inversión desde la perspectiva medioambiental; y ciertamente, con los matices que enseguida veremos, es así, pero ello no obsta para que en buena técnica legislativa se deba buscar la identidad o similitud de conceptos, máxime si la solución es tan sencilla como parece, bastando con trasladar los términos medioambientales a la norma fiscal y, cuando ello presente gran dificultad, hacer las remisiones pertinentes al ordenamiento sectorial ambiental.

Pero además, existe otra razón de tipo práctico que aconseja acabar con la disparidad terminológica apuntada y que debería impulsar al legislador fiscal a ser más *riguroso* (lo que no debe traducirse como *menos incentivador*) a la hora de regular los incentivos fiscales aquí tratados. Y ello es así porque además de los órganos de la Administración General del Estado y de los de las Comunidades Autónomas existen en España más de 8.000 Municipios, lo que significa que hay miles de organismos y autoridades competentes en materia de medio ambiente con capacidad para expedir certificados de convalidación de la inversión realizada, muchos de los cuales carecen de medios técnicos y personales suficientes para calibrar las consecuencias fiscales del otorgamiento de tal certificación. Piénsese en un pequeño Ayuntamiento con competencia para expedir la certificación de referencia, cuyo único interés –perfectamente legítimo, por otra parte– sea atraer inversiones a su término municipal por los importantes beneficios económicos que reportará a su población, pero al que difícilmente se le puede exigir que mida las consecuencias fiscales aparejadas a la expedición de la mencionada certificación, y todo ello sin que la Administración Tributaria pueda hacer en principio otra cosa más que dar por válida la certificación expedida al efecto ²⁹.

²⁹ Prácticamente, la única competencia **material** que tiene la Administración Tributaria a este respecto es la de requerir a la Administración medioambiental competente que certifique el mantenimiento de los niveles de protección ambiental de las inversiones realizadas, durante el tiempo de permanencia en funcionamiento exigido por las normas fiscales: cinco años, o tres años si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior (art. 42.3 RIS en relación con el art. 44.3 TRLIS). Igualmente, podrá examinar también si la autoridad medioambiental que ha expedido la certificación de convalidación es competente por razón de la materia y el territorio (art. 45.4 RIS), extremo éste sobre el que volveremos más adelante, pero ello no incide en el aspecto **sustantivo** aquí denunciado, pues es dudoso que la Administración Tributaria pueda examinar autónomamente la competencia *material* de la Administración que expide o libra la certificación y negar efectos a ésta, como luego veremos.

b) 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 y producción, recuperación y tratamiento de residuos industriales, o para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa.

A la normativa vigente en materia de medio ambiente ya nos hemos referido en el apartado anterior sin ánimo exhaustivo pero recogiendo las principales normas de este ordenamiento sectorial, por lo que ahora sólo resta referirnos en este punto a la posibilidad frecuente de que se practique deducción por inversiones en medio ambiente al amparo de convenios internacionales, que en la medida en que formen parte del ordenamiento interno español serán de obligado cumplimiento y, en consecuencia, se convertirán en normativa vigente en esta materia.

Por lo demás, aclara el artículo 45.1, a) RIS a continuación en relación con este segundo requisito que para que haya lugar a la deducción medioambiental se requiere que la inversión se efectúe dentro de los plazos y en las *condiciones* previstas en la normativa sectorial correspondiente. Entre estas condiciones destaca la existencia de un trámite de «*calificación ambiental*»³⁰ al que ha de someterse cualquier actividad que pueda producir perturbaciones al medio ambiente. Tal trámite se cumple hoy día en nuestro derecho ambiental con la obtención de la denominada «**autorización ambiental integrada**»³¹, que consiste en una resolución del órgano competente de la Comunidad Autónoma en la que se ubique la instalación, por la que a los solos efectos de la protección del medio ambiente y de la salud de las personas se permite explotar la totalidad o parte de una instalación cuyo objeto sea alcanzar una protección del medio ambiente en su conjunto.

Es evidente, por tanto, que toda inversión realizada con los fines medioambientales indicados que cuente con la autorización ambiental de referencia es susceptible de entrar a formar parte de la base de la deducción que estamos analizando; del mismo modo que, *a contrario sensu*, toda inversión que, estando sometida a tal calificación ambiental, se haga sin la autorización pertinente no entrará a formar parte de la base de la deducción, puesto que en tal caso la inversión no se realizaría en las *condiciones* previstas en la normativa ambiental.

Ahora bien, lo que ya no está tan claro es lo que acontece con aquellas inversiones que aun no estando sometidas al trámite de calificación ambiental contribuyan, sin embargo, a una mejora del medio ambiente; pues puede suceder que una empresa que no esté sometida a autorización ambiental porque su actividad no perjudica el medio ambiente, efectúe, no obstante, inversiones que lo mejoren. ¿Tendrá en este caso derecho a la deducción por la inversión realizada?

La norma fiscal es ciertamente confusa a este respecto, porque mientras por un lado exige que la inversión se realice para *dar cumplimiento* a la normativa medioambiental, de otro parece que basta con que la inversión *mejore* las exigencias establecidas en dicha normativa para que haya lugar

³⁰ Se entiende por *calificación ambiental* el análisis a que ha de someterse una actividad con objeto de conocer las posibles perturbaciones producidas en el medio ambiente derivadas de su puesta en funcionamiento (art. 10 de la Ley 10/1991, de 4 de abril, para la Protección del Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid).

³¹ A ella se refiere el artículo 3 de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación.

al beneficio fiscal, lo que unido a la finalidad incentivadora de la norma induce a pensar que la respuesta a aquella interrogante debiera ser afirmativa; tesis esta que, tras la nueva redacción dada al artículo 39 TRLIS al suprimir el término «cumplimiento» (que sí se contenía en la redacción del RDL 2/2003), cabe ahora sostener con mayor fundamento.

No obstante, como veremos a continuación, no basta con que la inversión se realice efectivamente –ni siquiera aun produciendo efectos beneficiosos para el medio ambiente– para que haya lugar a la deducción, sino que además se exige que tal inversión se ejecute en virtud de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración ambiental competente [art. 45.1, b) RIS].

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 estudio de este tercer requisito del artículo 45.1 RIS requiere analizar dos cuestiones:

En primer lugar, determinar qué Administraciones Públicas son competentes en materia de medio ambiente y dentro de cada una de ellas determinar así mismo qué órgano o autoridad es competente en cada caso para expedir la certificación de convalidación de la inversión realizada.

La segunda cuestión a examinar afecta al tipo de programas, planes, convenios o acuerdos a que se refiere la norma fiscal.

En relación con la primera cuestión, la Administración competente en materia de medio ambiente viene determinada por la normativa sectorial correspondiente. En principio, y ya se aludió a ello anteriormente, puede decirse que corresponde al Estado la competencia del artículo 149.1.23 CE (Legislación básica sobre protección del medio ambiente), siendo el desarrollo legislativo y la ejecución de competencia autonómica.

Por su parte, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en lo sucesivo LBRL), otorga competencias en materia de medio ambiente a los Municipios [arts. 25.2, f) y 26.1, d)], por lo que también los Ayuntamientos son Administraciones competentes a los efectos del artículo 45.1, b) RIS, siempre que lo sean también por razón del territorio donde radican las inversiones objeto de la deducción (art. 45.4 RIS). En la esfera o ámbito local tienen también ciertas competencias residuales en materia de protección del medio ambiente las Diputaciones Provinciales [art. 31.2, a) LBRL], por lo que igualmente deberán ser tenidas en cuenta a los efectos aquí estudiados.

La casuística es naturalmente muy numerosa, si bien gracias a la nueva figura autonómica de la «autorización ambiental integrada» creada por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, la cuestión se ha simplificado mucho al establecer mecanismos de coordinación de la autorización ambiental integrada con otros procedimientos de inter-

vención administrativa en los que intervienen distintas autoridades ambientales. Por poner un ejemplo, la instalación de una depuradora para controlar vertidos contaminantes al objeto de proteger el dominio público hidráulico y la calidad de las aguas continentales requiere de una autorización de vertido otorgada por el órgano competente; dicho órgano era, antes de la Ley 16/2002, un órgano de la Administración General del Estado: el *organismo de cuenca* –Confederación Hidrográfica– competente por razón del territorio ³², al que correspondía, en consecuencia, expedir la certificación de convalidación de la inversión realizada en dicha depuradora. Tras la nueva Ley, dicha autorización de vertidos se traslada a la autorización ambiental integrada que otorgan las Comunidades Autónomas, correspondiendo ahora a éstas la expedición de la correspondiente certificación de convalidación.

Algo parecido ocurre con todas las autorizaciones ambientales existentes relativas a la producción y gestión de *residuos* reguladas por la Ley 10/1988, de 21 de abril, de Residuos, que se someten ahora a la citada autorización ambiental integrada, de manera que la instalación, ampliación y modificación o traslado de las industrias o actividades productoras de residuos quedan sometidas a la autorización del órgano medioambiental competente de la Comunidad Autónoma, correspondiendo a este órgano expedir la certificación de convalidación de las inversiones en industrias o actividades generadoras o importadoras de productos de cuyo uso pudieran derivarse *residuos* ³³. O, por terminar con los ejemplos, similar consideración acontece con las autorizaciones en materia de contaminación atmosférica reguladas en la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico.

En definitiva, puede decirse que el ordenamiento sectorial medioambiental se ajusta al reparto constitucional de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (art. 149.1.23 CE), al tiempo que garantiza las competencias que tradicionalmente han venido ejerciendo las Entidades Locales en materia de protección del medio ambiente, lo que obliga a acudir a dicho ordenamiento sectorial para determinar qué Administración es competente en cada caso.

Cuestión distinta es la determinación del órgano *en concreto* que, dentro de cada Administración Pública (estatal, autonómica o local), es competente para expedir la certificación de convalidación de la inversión realizada, lo que viene igualmente determinado por dicho ordenamiento sectorial. Así, en el ámbito de la Administración autonómica –tomando como ejemplo la Comunidad Autónoma de Madrid– el órgano medioambiental competente es la *Consejería de Medio Ambiente y Desarrollo Regional* ³⁴, siendo éste, en consecuencia, el órgano competente para expedir la certificación de con-

³² Vid. artículos 100 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, de Aguas, y los artículos 245 a 271 del Reglamento de Dominio Público Hidráulico, aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril.

³³ Vid. artículos 7 y 8 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, y la disposición derogatoria única de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación.

³⁴ La Agencia de Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Madrid fue creada por la Ley 3/1988, de 13 de octubre, para la Gestión del Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid, atribuyéndole las competencias en materia de medio ambiente. Posteriormente, por Decreto 33/1996, de 21 de marzo, fue suprimida y atribuidas sus competencias a la Consejería de Medio Ambiente y Desarrollo Regional.

validación. Aunque cabe la delegación de competencias medioambientales en los Municipios en determinadas circunstancias y condiciones ³⁵, debe tenerse en cuenta que en los casos de delegación de competencias a los entes locales, en principio seguirá siendo competente para expedir la certificación de convalidación la citada Consejería de Medio Ambiente, puesto que lo que se delega es el *ejercicio* de la competencia, no la competencia misma, es decir, su *titularidad* ³⁶, debiéndose estar, por tanto, a los términos de la delegación.

Por su parte, en el ámbito de la Administración Local el órgano competente en materia de medio ambiente y al que corresponde por tanto la facultad de otorgar la certificación de convalidación de la inversión realizada es, en principio, el Alcalde, puesto que a él le corresponde la competencia residual ³⁷ de conformidad con lo previsto en el artículo 21.1, letra s) LBRL, si bien cabe la delegación de tales competencias en los Concejales y Tenientes de Alcalde (art. 23.4 LBRL). Al tratarse de órganos pertenecientes a una misma persona jurídica cabe la *desconcentración*, por lo que es frecuente que las certificaciones de convalidación sean expedidas por los Concejales de Medio Ambiente en el ejercicio de su propia competencia delegada ³⁸.

No es ésta una cuestión baladí, como pudiera parecer a primera vista, pues la Inspección de los Tributos a la hora de examinar la competencia del órgano ambiental que ha expedido la certificación de convalidación (*arg. ex art. 45.4 RIS*) deberá tener en cuenta los casos plausibles en que el Concejale de Medio Ambiente haya delegado, a su vez, la competencia en otros órganos del Ayuntamiento (generalmente los Servicios Técnicos de Medio Ambiente de los Municipios) con infracción de lo dispuesto en el artículo 13.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (*delegatus delegare non potest*), en cuyo caso la certificación expedida carece de validez pudiendo la Inspección no admitir las deducciones practicadas a su amparo. Sobre las competencias de la Inspección de los Tributos en orden a examinar la validez de la certificación de convalidación volveremos más adelante de manera expresa.

³⁵ Vid. artículos 13 y siguientes de la Ley 10/1991, de 4 de abril, para la Protección del Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid, que permiten la delegación de determinadas facultades medioambientales en los Municipios de población comprendida entre 20.000 y 5.000 habitantes.

³⁶ Vid. artículos 12 y 13 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJPAC), que regulan el régimen jurídico general en materia de competencia y delegación de competencias, y nos permiten distinguir entre una transferencia de titularidad (art. 12.2) y una transferencia del mero ejercicio de la competencia sin pérdida de la titularidad por el órgano que la tiene atribuida por la norma. En el primer caso, estamos ante un supuesto de **desconcentración**, que es una transferencia de competencias de un órgano superior a otro inferior pertenecientes a una misma persona jurídica; y en el segundo, estamos ante el supuesto de **delegación, sustitución o avocación**, que constituye una mera transferencia de ejercicio, conservando el delegante su competencia. Mientras la desconcentración requiere de una norma jurídica, la delegación, sustitución y avocación pueden tener lugar mediante un simple acto administrativo.

³⁷ La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local regula de forma minuciosa el ámbito competencial de los Municipios (arts. 11 a 30), refiriéndose en los artículos 25, 26 y 28 a las competencias en materia de medio ambiente sin atribuírselas a ningún órgano en concreto. De aquí la competencia residual del Alcalde.

³⁸ Es éste un supuesto distinto del anterior (delegación de competencias del órgano autonómico a los entes locales), puesto que aquí, al tratarse de órganos de una misma Administración Pública, sí cabe la transferencia de titularidad (desconcentración) conforme a lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJPAC).

Asimismo, tanto en el ámbito autonómico como local, existen otros órganos con competencias sustantivas por razón de la materia para ejercer la *inspección y vigilancia* ambiental en los términos previstos en la legislación sectorial³⁹. A este respecto, lo que aquí se quiere simplemente resaltar es que estos órganos pueden ejercer funciones de inspección y control medioambiental, pero no tienen competencia para «emitir» la certificación de convalidación de referencia. Otra cosa es la posibilidad de emitir un informe favorable en el que se certifique que la inversión es acorde con la normativa ambiental aplicable, pero éste no es en puridad el certificado de convalidación expedido por Administración competente al que se refiere el artículo 45.1, b) *in fine* RIS.

La segunda cuestión a determinar afecta, como se dijo antes, al tipo de *programas, planes, convenios o acuerdos* a que se refiere el artículo 45.1, b) RIS. Conforme a este artículo, deberá tenerse en cuenta que para practicar la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente no basta con que la inversión se realice efectivamente, ni siquiera aun produciendo efectos beneficiosos para el medio ambiente, sino que, además, se requiere que tal inversión se lleve a cabo **en ejecución** de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración ambiental competente [art. 45.1, b) RIS].

A este respecto, serán admisibles tanto los instrumentos previstos en la normativa específica de medio ambiente, como aquellos otros que se celebren de acuerdo con las normas que regulan las actuaciones de las Administraciones Públicas en general. Entre los primeros destacan por su claridad los «*acuerdos voluntarios y convenios de colaboración*» previstos en el artículo 8 de la Ley 10/1998, de Residuos, que permite a los responsables de la puesta en el mercado de productos que con el uso se transforman en residuos, organizar sistemas propios de gestión de residuos mediante la celebración de acuerdos voluntarios aprobados o autorizados por las Administraciones Públicas competentes, o mediante convenios de colaboración con éstas. Entre los segundos, cita algún autor⁴⁰ y cierta doctrina administrativa⁴¹ aquellos que se celebren al amparo de lo previsto en el artículo 88.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁴² (LRJPAC), que establece la posibilidad de que las Administraciones Públicas puedan celebrar todo tipo de acuerdos, pactos, convenios o contratos tanto con personas de derecho público como privado, siempre que tengan por objeto satisfacer el interés público que tengan encomendado.

³⁹ Véase como ejemplo el artículo 22 de la Ley 10/1991, de 4 de abril, para la Protección de Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid, que otorga a los Municipios y a otros órganos de la Comunidad de Madrid la competencia para ejercer funciones de *inspección y vigilancia* en materia de disciplina ambiental.

⁴⁰ Vid. Gustavo GUTIÉRREZ y Maribel VILLARÓ. «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades». Capítulo 20, pág. 1.302, de la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Cuatrecasas Abogados. Editorial Civitas. 1998.

⁴¹ Vid. Consulta de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 1997.

⁴² «Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule...» (art. 88.1 Ley 30/1992).

En mi opinión, parece más apropiado, sin embargo, citar como fuente de referencia a este respecto el artículo 4 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP) (Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio), que consagra el principio general de libertad de pactos en el ámbito de la contratación administrativa, permitiendo a las Administraciones Públicas concertar los contratos, pactos y condiciones que tenga por conveniente, siempre que no sean contrarios al interés público, al ordenamiento jurídico o a los principios de la buena administración ⁴³.

Por lo demás, consecuentemente con la exigencia del artículo 45.1, b) RIS, si no existen tales planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración ambiental no hay lugar a la deducción de referencia. No es preciso, sin embargo, que los mismos recojan necesariamente los tipos de inversiones que darían derecho a practicar la deducción, aunque en todo caso la referida Administración deberá certificar la convalidación de la inversión en el sentido de acreditar que la misma permitirá alcanzar los niveles de protección del medio ambiente previstos en los citados planes, programas, convenios o acuerdos, es decir, que la inversión es idónea con la función protectora del medio ambiente que se persiga ⁴⁴ (art. 45.2 RIS).

Cabe preguntarse, para concluir con esta cuestión, si en el supuesto de que una vez cumplidos los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración el sujeto pasivo continuara realizando nuevas inversiones medioambientales, se podría practicar la deducción correspondiente a estas últimas. La respuesta debe ser negativa puesto que una vez ejecutados los citados planes, programas o convenios ya no se darían las finalidades de protección del medio ambiente perseguidas. De aquí que el inciso final del artículo 45.1, a) RIS entienda que la inversión cumple la finalidad medioambiental siempre que se efectúe *dentro de los plazos* previstos en la normativa ambiental.

4. EMISIÓN DE LA CERTIFICACIÓN DE CONVALIDACIÓN DE LA INVERSIÓN. GRADO DE VINCULACIÓN PARA LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

Para expedir válidamente la certificación de convalidación requiere la norma fiscal una doble competencia: **material** y **territorial**. La competencia por razón de la materia ya hemos visto que la ostentan las Administraciones Públicas con competencias medioambientales que hayan elaborado

⁴³ Fundamento esta opinión en que el artículo 88.1 de la Ley 30/1992 contempla supuestos de *terminación convencional* de los procedimientos administrativos, sin que la voluntad de la Administración para establecer los acuerdos, pactos, convenios o contratos en él contemplados sea extrapolable a los planes, programas, convenios o acuerdos a los que aquí nos estamos refiriendo, en virtud del juego de la vinculación positiva y negativa que consagra el principio de legalidad. Por el contrario, el artículo 4 LCAP no supone sino el desplazamiento al ámbito del Derecho Administrativo en general del principio de autonomía de la libertad de pactos («*quae non prohibita, permisa intelliguntur*») consagrado en el artículo 1.255 CC, que es de aplicación supletoria en el ordenamiento administrativo, según ha venido declarando reiterada jurisprudencia, pues frente al principio de «*tipicidad*» del acto administrativo (vinculación del acto al contenido de la norma), en el contrato, pacto o convenio la Ley sólo juega como límite de validez de la autonomía de la voluntad («*siempre que no sean contrarios al interés público...*»).

⁴⁴ En el mismo sentido se pronuncia la doctrina administrativa. Vid. Consulta n.º 1980/1999 de la Dirección General de Tributos, de 26 de octubre de 1999 (Ref. NFC 010069).

los mencionados planes, programas, convenios o acuerdos. Pero además, se exige la concurrencia de una competencia territorial que, a diferencia de la anterior, no plantea problema alguno pues la ostentará la Administración Pública competente por razón del territorio donde radiquen las inversiones objeto de la deducción (art. 45.4 RIS).

Debe, pues, certificar la Administración ambiental territorialmente competente que aprobó el plan o programa o concertó el convenio o acuerdo. Dicha certificación deberá indicar que concurren las siguientes circunstancias (art. 45. 2 RIS):

- Que la inversión se ha realizado en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración ambiental competente.
- Identificación de la normativa aplicable en materia medioambiental.
- Idoneidad de las inversiones realizadas para cumplir las finalidades perseguidas por dicha normativa.
- Que las inversiones realizadas permiten alcanzar los niveles de protección medioambiental previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración que certifica la convalidación de la inversión.

La emisión de la certificación de convalidación por la Administración ambiental competente constituye la *prueba* de la inversión realizada y nace con ella el derecho a la deducción correspondiente (art. 45.1, b, *in fine* RIS). No obstante, cabe preguntarse sobre el grado de vinculación de dicho certificado para la Administración Tributaria. ¿Hasta qué punto está vinculada u obligada la Administración fiscal por la citada certificación de la Administración ambiental?

Para Susana BOKOBO ⁴⁵, el certificado de convalidación sólo es una prueba de la inversión realizada que emite la Administración ambiental competente, pero que no vincula a la Administración Tributaria, que es la que tiene la potestad de gestión del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, en una inspección que se realice por la Administración Tributaria se puede anular dicha certificación y, en consecuencia, la deducción practicada por el obligado tributario. A mi juicio, esta opinión no está suficientemente justificada y carece de fundamento legal en los términos expresados, pues es dudoso que la Inspección de los Tributos pueda entrar a examinar autónomamente la competencia **material** o sustantiva de la Administración ambiental que expida la certificación de convalidación y negar efectos a ésta ⁴⁶, en los términos que a continuación veremos.

En efecto, la Inspección de los Tributos ostenta la competencia que le atribuyen los artículos 142 y siguientes de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) y correlativos artículos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril). Con base en esta normativa y la específica facultad que le atribuye la legislación del Impuesto,

⁴⁵ Susana BOKOBO MOICHE. *Op. cit. Rentabilidad fiscal de las Inversiones en Medio Ambiente*, pág. 121.

⁴⁶ En el mismo sentido se pronuncia Miguel MATA RODRÍGUEZ. *Op. cit.*, pág. 45.

la Inspección de los Tributos tiene competencia para requerir a la Administración ambiental competente que certifique el mantenimiento de los niveles de protección ambiental de las inversiones realizadas durante el tiempo de permanencia exigido por las normas fiscales: cinco años, o tres años si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior (art. 42.3 RIS, en relación con el art. 44.3 TRLIS). Si no se expidiese dicha certificación ⁴⁷ o ésta fuese negativa, la Inspección fiscal podrá estimar no ajustada a derecho la deducción practicada y proceder a la regularización de la declaración del sujeto pasivo, pero en ningún caso podrá *juzgar* si la inversión mantiene o no el nivel de protección exigido por la norma medioambiental.

Del mismo modo, podrá la Inspección de los Tributos examinar si la autoridad medioambiental que ha expedido la certificación de convalidación es competente por razón de la materia y del territorio conforme a lo determinado en el artículo 45.4 RIS. Ahora bien, sobre este extremo hay que distinguir en mi opinión entre dos ámbitos de competencia de la Inspección de los Tributos completamente diferentes:

- De un lado, el examen de la **competencia territorial** del órgano medioambiental que ha expedido la certificación de convalidación. En este caso, la Inspección de los Tributos podrá examinar o comprobar que las inversiones objeto de la deducción se encuentran situadas en el territorio donde ejerce su competencia el órgano ambiental. Por ejemplo, si el Alcalde de un Municipio otorga una certificación de convalidación de las inversiones medioambientales realizadas en el término municipal de otro Municipio, es patente, en este caso, la incompetencia territorial de dicho Alcalde y la Inspección de los Tributos podrá no considerar válida la certificación de referencia y, en consecuencia, no admitir la deducción practicada por el sujeto pasivo por no cumplirse uno de los requisitos establecidos en el artículo 45.4 RIS.
- Y de otro, el examen de la **competencia material** o sustantiva de dicho órgano ambiental. En este ámbito, la solución varía puesto que la Inspección fiscal no podrá ya entrar a *juzgar* o *discutir* si la inversión realizada por el obligado tributario evita o reduce la contaminación atmosférica o favorece o no la recuperación de residuos industriales, por poner algún ejemplo, viniendo obligada, en principio, a *dar por buena* la certificación de convalidación expedida por el órgano territorial competente. En otro caso, si la Administración Tributaria considerara viciada de incompetencia «*material o sustantiva*» la certificación convalidatoria de la inversión otorgada por la Administración ambiental, deberá impugnarla por los cauces previstos en la normativa aplicable: en nuestro caso, la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) ⁴⁸, pero no podrá *discutir* al sujeto pasivo la deducción practicada al amparo de la referida certificación de convalidación y trasladarle la carga de impugnar la liquidación tributaria que derivaría de la regularización efectuada por la Inspección.

⁴⁷ Tal supuesto pudiera dar lugar a la indemnización que, vía responsabilidad patrimonial de la Administración (art. 106.2 CE y 139 y ss. de la Ley 30/1992, LRJPAC), podría exigirse por el sujeto pasivo, si, manteniéndose los niveles de protección medioambiental fijados por la norma, la Administración ambiental competente no expidiese la certificación de mantenimiento de la inversión a que viene obligada.

⁴⁸ Dispone el artículo 44.1 de la Ley 29/1998, LJCA, que: «*En los litigios entre Administraciones Públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa. No obstante, cuando una Administración interponga recurso contencioso-administrativo contra otra, podrá requerirla previamente para que derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material, o inicie la actividad a que esté obligada*».

Hay una tercera cuestión que afecta al tema competencial de la Administración Tributaria que estamos analizando y que no está resuelta totalmente con lo dicho hasta aquí. Me refiero al supuesto en el que correspondiendo la competencia para expedir la certificación de convalidación a un determinado órgano ambiental, ésta fuera otorgada por otro órgano al que, aun ostentando también competencias medioambientales, no le correspondieran, sin embargo, en ese supuesto específico y determinado. Pensemos en una autorización de vertidos contaminantes que correspondiera otorgar exclusivamente al órgano autonómico competente y, sin embargo, se expidiera la certificación de convalidación por el Alcalde del Municipio donde se realizan los vertidos. ¿Podría en este caso la Inspección Tributaria negar efectos vinculantes a dicha certificación? Parece evidente que la respuesta debe ser afirmativa a la vista de la determinación competencial que establece el artículo 45.4 RIS, entendiéndose que en estos casos estamos ante una especie de incompetencia por razón de la materia del órgano medioambiental.

5. MOMENTO DE PRACTICAR LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN MEDIO AMBIENTE: PUESTA EN FUNCIONAMIENTO DE LAS INSTALACIONES

El Reglamento del Impuesto aclara algunas dudas que plantea la ambigua redacción del artículo 39 TRLIS respecto al momento en que se entienden realizadas las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente y su consiguiente posibilidad de practicar la deducción por inversiones.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1 RIS: «*la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento*». El momento en que se considera realizada la inversión no es, pues, la puesta a disposición del sujeto pasivo de los elementos patrimoniales, ni siquiera el momento de entrega de los mismos, sino la fecha en que tales elementos están en condiciones de funcionamiento, es decir, en disposición de evitar o reducir el tipo de contaminación a la que va dirigida la inversión. Además, debemos tener en cuenta que aun en el supuesto de que se otorgara una certificación de convalidación que acreditase que la inversión realizada permite alcanzar los niveles de protección medioambiental previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos celebrados por la Administración competente, si dicha inversión estuviera sujeta a otro tipo de autorizaciones o licencias (por ejemplo, urbanísticas),⁴⁹ la Administración Tributaria podrá considerar que la inversión no se encuentra en condiciones de funcionamiento mientras no se hayan obtenido las referidas autorizaciones administrativas.

Por otra parte, tratándose de elementos patrimoniales adquiridos en *leasing*, se considerará realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento (excluida, por tanto, la carga financiera) y condicionándose el disfrute de la deducción a que se llegue a ejercitar la opción de compra (art. 42.2 RIS). La deducción podrá practicarse en el momento de la firma del contrato de arrendamiento financiero, pero de no ejercitarse la opción de compra a la finalización del mismo se deberá considerar como no hecha la inversión y el sujeto pasivo deberá regularizar su situación tributaria por la deducción practicada indebidamente.

⁴⁹ El control integrado de la contaminación descansa fundamentalmente, según la nueva Ley 16/2002, de 1 de julio, en la *autorización ambiental integrada*, nueva figura de intervención administrativa que sustituye y aglutina como ya sabemos al conjunto disperso de autorizaciones de carácter ambiental exigibles hasta el momento. No obstante lo cual, subsisten las licencias urbanísticas y la licencia municipal de actividades clasificadas, entre otras autorizaciones, que no están integradas en la citada autorización ambiental integrada.

6. MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN

A la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente le son de aplicación las normas comunes establecidas en el artículo 44 TRLIS. De aquí que el derecho a disfrutar de este beneficio fiscal se condicione por el artículo 42.3 RIS al *mantenimiento* durante el plazo de permanencia en funcionamiento de la inversión (cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior: art. 44.3 TRLIS) de los niveles de protección del medio ambiente previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración ambiental competente.

Ahora bien, en el supuesto de que los elementos patrimoniales de referencia permanecieran en el patrimonio del sujeto pasivo durante el plazo exigido por el artículo 44.3 TRLIS para consolidar la inversión, pero, sin embargo, no se mantuvieran durante dicho plazo los niveles de protección medioambiental previstos en los planes, convenios o acuerdos celebrados o aprobados por la Administración, se ha de entender que no se cumple el requisito del mantenimiento de la inversión durante el período de tiempo a que se refiere el citado artículo 44.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto. En este caso, el sujeto pasivo vendrá obligado a realizar la correspondiente regularización de su situación tributaria por la deducción indebidamente practicada.

No obstante lo anterior, si por razones tecnológicas los elementos patrimoniales objeto de la deducción perdieran o disminuyeran su eficacia medioambiental mientras permanecen en funcionamiento, podrán ser sustituidos por otros que cumplan las mismas funciones sin perder por ello el derecho a la deducción, si bien, en este caso, estos últimos elementos sustitutivos no podrán acogerse al derecho a la deducción (art. 42.3 *in fine* RIS). No parece, sin embargo, que esta última solución reglamentaria sea aceptable legalmente cuando los elementos sustitutivos supongan una inversión de mayor valor que los sustituidos, en cuyo caso la base de la deducción aumenta y el sujeto pasivo podrá acogerse al derecho a la deducción por el aumento de inversión realizada ateniéndose a su verdadero valor.

Como última precisión relacionada con este requisito, recordemos que el artículo 42.3 RIS confiere a la Administración Tributaria una facultad a la que ya se ha hecho amplia referencia anteriormente, consistente en la posibilidad de requerir de la Administración ambiental competente la expedición de un certificado que acredite el *mantenimiento* de los niveles de protección ambiental previstos en los citados planes, programas, convenios o acuerdos.

7. BASE DE LA DEDUCCIÓN. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES

A tenor de lo dispuesto en el artículo 39.1 TRLIS (y en su desarrollo en el art. 40 RIS), las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que tengan por objeto alguna de las tres finalidades medioambientales citadas por el propio precepto, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de dichas inversiones. Naturalmente, para que esta deducción pueda practicarse se requiere así mismo el cumplimiento de los demás requisitos exigidos por la norma reglamentaria que hemos venido analizando a lo largo de las páginas anteriores.

Por su parte, el artículo 43 RIS regula la **base de cálculo** de esta deducción, estableciendo que será el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales en que consista la inversión. A esta base de cálculo se le aplicará el citado porcentaje del 10 por 100.

En el supuesto de que la inversión no tuviera por objeto *exclusivo* (cuestión distinta a objeto *específico*, como antes vimos) alguna de las finalidades medioambientales previstas en la norma, tal base de cálculo se aplicará únicamente sobre aquella parte de la inversión que una vez **identificada** (mediante el pertinente informe expedido por los servicios técnicos competentes) guarde relación *directa* con la función protectora del medio ambiente (art. 43 RIS).

Dado que la base de cálculo de la deducción es el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales en que consiste la inversión, en tal precio o coste se deben incluir también todos aquellos *gastos adicionales* (estudios de impacto ambiental, proyectos necesarios para la implantación de las instalaciones...) necesarios para que los elementos patrimoniales entren en funcionamiento ⁵⁰.

Al margen del beneficio fiscal estudiado, la protección del medio ambiente se incentiva en el ordenamiento sectorial con otras técnicas, no sólo tributarias (beneficios fiscales con finalidad medioambiental), sino también extrafiscales. Entre estas últimas destacan las **subvenciones** y otras medidas económicas y financieras que las Administraciones Públicas en el ámbito de sus respectivas competencias establecen para el fomento de la prevención, la aplicación de tecnologías limpias, la reutilización, el reciclado y otras formas de valoración de residuos, así como para promover las tecnologías menos contaminantes de la atmósfera, las aguas continentales o marítimas y el suelo ⁵¹.

Pues bien, a los efectos del cálculo de la base de la deducción, debe tenerse en cuenta la existencia de tales subvenciones en cuanto que, si el sujeto pasivo percibe alguna subvención que financie la inversión, el importe de dicha subvención reducirá la base del cálculo de la deducción, puesto que «*la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción*» (arts. 39.4 TRLIS y 43 *in fine* RIS). Se excluye, pues, de la base de la deducción el 100 por 100 de la parte subvencionada, a diferencia de la inversión en I+D e innovación tecnológica y actividades exportadoras en las que sólo se excluye el 65 por 100 (art. 35.1 y 2 y art. 37.3 TRLIS, respectivamente), sin que se vea justificada esta diferencia de trato.

⁵⁰ En este sentido se pronuncia MATA RODRÍGUEZ. *Op. cit.*, pág. 46. «*Los gastos en medidas para la prevención de las formas de contaminación indicadas también acreditarán la deducción, ya se trate de estudios de impacto ambiental para la ejecución de obras, ya de campañas publicitarias para la concienciación pública de la necesidad de reducir y reciclar los residuos domésticos o públicos, ya de revisiones técnicas de las instalaciones o vehículos industriales, ya de procedimientos de calidad y otros análogos*».

⁵¹ *Vid.* artículo 11 de la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico que se refiere expresamente a las **subvenciones** estableciendo: «*Con carácter excepcional, y siempre que las medidas correctoras de la contaminación se impongan coercitivamente y supongan cargas económicas que no sean soportables para los obligados a su cumplimiento, el Gobierno podrá otorgar subvenciones a las industrias y actividades instaladas o autorizadas... Podrá otorgarse también subvenciones a las entidades públicas o privadas que realicen inversiones en investigación de métodos y sistemas de vigilancia, depuración y corrección*».

En análogo sentido, el artículo 26 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, contempla el establecimiento de ayudas y **subvenciones** para la mejora de las estructuras de comercialización de residuos valorizables y de los productos de ellos obtenidos, así como de ayudas económicas para la modificación de los procesos productivos para la prevención de la generación de residuos.

Por último, debe tenerse en cuenta la existencia de un coeficiente **límite** establecido en el artículo 44.1 TRLIS, que se aplica sobre la cuota líquida y fija el límite conjunto de la deducción máxima a practicar en cada período impositivo. Dicho límite es del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se eleva al 50 por 100 cuando la deducción por I+D e innovación tecnológica o fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, por los gastos del período, exceda, por sí misma, del 10 por 100 de la cuota líquida (art. 44.1 *in fine* TRLIS).

8. ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO: SUJETOS PASIVOS QUE PUEDEN ACOGERSE A LA DEDUCCIÓN. MOMENTO EN QUE HA DE SOLICITARSE LA CERTIFICACIÓN DE CONVALIDACIÓN

Pueden acogerse a esta deducción los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo) que dispongan en territorio español de un establecimiento permanente, siempre que las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente estén afectadas a las actividades desarrolladas en el mismo ⁵².

Asimismo, pueden acogerse también a la deducción los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas. En efecto, según lo dispuesto en el artículo 69.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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 las excepciones y límites previstos en dicho artículo.

Por otra parte, ya sabemos que la certificación de convalidación emitida por la Administración competente es requisito *sine qua non* para poder practicar la deducción en la liquidación del impuesto correspondiente al período impositivo en que los elementos patrimoniales entran en funcionamiento, en cuanto es la prueba de haberse realizado la inversión en ejecución del plan, programa, convenio o acuerdo celebrado con la Administración (art. 45.1 *in fine* RIS). Por consiguiente, los sujetos pasivos que quieran acogerse a la deducción vendrán obligados a solicitar de la Administración ambiental competente la mencionada certificación de convalidación que les permita practicar la deducción.

Ahora bien, si al tiempo de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades no se hubiere emitido la certificación de convalidación por causa no imputable al sujeto pasivo, éste podrá igualmente aplicarse la deducción con carácter *provisional*, siempre que hubiere solicitado su expedición con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración (art. 45.3 RIS).

⁵² Dispone el artículo 19.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que en la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse: «a) El importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

Puede suceder, sin embargo, que posteriormente la Administración ambiental no expida la mencionada certificación de convalidación o que ésta sea negativa no convalidando la inversión, en cuyo caso la deducción habrá sido practicada indebidamente. En este caso, el sujeto pasivo deberá regularizar su situación tributaria ingresando conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se ha denegado la certificación el importe de la deducción aplicada indebidamente junto con los intereses de demora que correspondan por el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria (art. 45.3 *in fine* RIS).

9. CONCLUSIÓN

Como corolario de lo expuesto en las líneas que anteceden se deduce la conveniencia de adecuar la nomenclatura de la normativa fiscal estudiada a los conceptos medioambientales por ella utilizados, con el fin de disipar las dudas interpretativas planteadas, que aun siendo a veces inevitables en el ámbito jurídico son, sin embargo, fácilmente corregibles *a posteriori*. Y ello, no por motivos doctrinales de mayor o menor lucimiento teórico, sino por una razón práctica, como se ha pretendido demostrar a lo largo de estas líneas.

Es ésta una tarea que corresponde realizar al legislador reglamentario *iluminando* así la parquedad y relativa oscuridad del texto legal. No tiene sentido, por ejemplo, que el Real Decreto 252/2003, por el que se modifican –entre otros– los artículos 40, 43 y 45 RIS, para incorporar al mismo la nueva deducción por las inversiones *utilizadas* (sic) para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables, haya reiterado que tales inversiones han de consistir en activos materiales «nuevos» [art. 40, b) RIS], y, sin embargo, no haya aclarado si se exige o no tal característica para los elementos patrimoniales del inmovilizado material consistentes en **instalaciones** destinadas a la protección del medio ambiente [art. 40, a) RIS]. Claro que se puede deducir *a contrario sensu* un criterio interpretativo plausible, pero no se ve la razón de ser de forzar los cánones hermenéuticos innecesariamente.

En análogo sentido, se ha de lamentar que, habiéndose promulgado recientemente Leyes sustantivas sobre protección del medio ambiente, no se hayan tenido en cuenta los nuevos conceptos medioambientales acuñados y definidos por este ordenamiento sectorial,⁵³ obligando al intérprete fiscal a buscar soluciones que quizá excedan de su competencia y funciones, como ocurre con las anteriormente analizadas competencias de la Inspección de los Tributos.

En fin, del mismo modo que el legislador fiscal fue aproximando conceptos entre las normas fiscales y medioambientales a través de las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que dio nueva redacción al apartado 4 del artículo 35 (luego art. 35 bis tras el Real Decreto Ley 2/2003 y la Ley 36/2003, y en la actualidad art. 39 TRLIS), lo que se propugna aquí es que el legislador reglamentario ahonde en esta línea de aproximación acabando con la disparidad terminológica apuntada que, sin duda, coadyuvará a disipar las dudas interpretativas planteadas; todo ello, naturalmente, con el debido respeto al principio de legalidad, esto es, con sujeción estricta a la reserva de Ley.

⁵³ No se observa razón o impedimento alguno por el que el Real Decreto-Ley 2/2003 y la posterior Ley 36/2003 no hubieran podido recoger la nomenclatura medioambiental utilizada por la Ley de Residuos o la Ley de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, por citar algún ejemplo.