

LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES A RAÍZ DE LA LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE

MARÍA JESÚS LILLO DÍAZ

*Máster en Tributación por el CEF.
Gabinete Jurídico del CEF*

Extracto:

LA Ley de Economía Sostenible, publicada en el BOE el pasado 5 de marzo, ha reactivado, para los periodos impositivos iniciados a partir de su entrada en vigor, esto es, a partir del 6 de marzo de 2011, al tipo del 8 por 100, la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, cuya desaparición estaba inicialmente prevista para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

El largo proceso parlamentario en el que se ha visto inmersa esta ley ha dado lugar a una fecha de entrada en vigor posterior a la inicialmente prevista, retraso que, en principio, parece dejar sin deducción a las inversiones efectuadas por empresas que inicien su periodo impositivo entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011. ¿Pero es realmente cierta esta afirmación?

Un estudio minucioso de las modificaciones de la Ley de Economía Sostenible deja lugar a dudas, las cuales se ven incrementadas cuando se intenta buscar una respuesta en la normativa que el BOE ofrece en su sitio web.

Con base en ello, se presenta el siguiente artículo cuyo objeto es analizar las distintas interpretaciones existentes, las cuales son reflejo de las distintas posturas y opiniones que se están barajando respecto al ámbito de aplicación de esta «nueva» deducción.

Palabras clave: deducción por inversiones medioambientales, Ley de Economía Sostenible, interpretaciones y periodo de aplicación.

THE DEDUCTION FOR ENVIRONMENTAL INVESTMENTS IN THE WAKE OF THE LAW OF SUSTAINABLE ECONOMY

MARÍA JESÚS LILLO DÍAZ

*Máster en Tributación por el CEF.
Gabinete Jurídico del CEF*

Abstract:

THE Law of Sustainable Economy, published in the Official Gazette on March 5, has been reactivated, for tax periods beginning on or after its entry into force, ie from March 6, 2011, at 8 percent, the deduction for investments in environmental protection, whose disappearance was initially scheduled for tax periods beginning on or after January 1, 2011.

The long parliamentary process which has been immersed this Act has led to a date of entry into force later than originally planned, a delay that, in principle, seems to leave without deduction of investments made by companies that start their tax period between January 1 and March 5, 2011. Is it really true that statement?

A detailed study of the amendments to the Law of Sustainable Economy beyond doubt, which are exacerbated when they are trying to find an answer in the rules that the BOE offers on its website.

On this basis, we present the following article which aims at analyzing the various existing interpretations, which reflect the different positions and opinions that are being considered regarding the scope of this «new» deduction.

Keywords: deduction for environmental investments, Law of Sustainable Economy, interpretation and application period.

Sumario

- I. Introducción. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
- II. Deducciones por inversiones medioambientales. Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2010.
- III. Modificaciones de la Ley de Economía Sostenible. Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de su entrada en vigor.
- IV. Posibles interpretaciones respecto al periodo de aplicación de la deducción por inversiones medioambientales.
- V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

El capítulo IV del título VI del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), regula un conjunto de deducciones con el fin de fomentar la realización de determinadas actividades.

Como bien es sabido, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), introdujo una reforma gradual en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), la cual respondía a la necesidad de defender la posición competitiva de nuestras empresas en el ámbito comunitario, alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno, simplificar la estructura del mismo y lograr una mayor neutralidad en su aplicación, fomentando la creación de empresas, tal como se redactaba en la exposición de motivos de la citada ley.

Esta reforma giraba en torno a dos ejes:

1. **Reducción de tipos impositivos.** La LIRPF introdujo una nueva disposición adicional octava en el TRLIS en la cual se establecía una reducción de 5 puntos, de forma gradual, en el tipo de gravamen general del impuesto, quedando fijado este en un 32,5 por 100 para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y en un 30 por 100 para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.
2. **Supresión paulatina de determinadas bonificaciones y deducciones.** Dicha reducción de tipos fue acompañada de una progresiva eliminación de ciertas bonificaciones y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, hasta su desaparición definitiva en algunos casos. Para ello, y con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2007, la LIRPF añadió en el TRLIS una nueva disposición adicional novena, disposición adicional décima y disposición transitoria vigésima primera, incorporándose en la propia LIRPF una disposición derogatoria segunda en la cual se regulaba la fecha de la supresión definitiva de determinadas bonificaciones y deducciones.

II. DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES. NORMATIVA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

Concretamente, el artículo 39 del TRLIS establecía una serie de deducciones que tenían como finalidad incentivar fiscalmente las inversiones destinadas a la protección medioambiental, encontrándose su desarrollo reglamentario en los artículos 33 a 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en adelante, RIS).

Dicha deducción se instrumentaba a través de una triple modalidad de inversiones:

1. **Inversiones destinadas a la protección del medio ambiente (art. 39.1 TRLIS).** Esto es, inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales, para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación 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. El porcentaje de deducción se situaba en el 10 por 100.
2. **Inversiones en vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera (art. 39.2 TRLIS).** Inversiones en la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, solo para aquella parte de la inversión que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación. El porcentaje de deducción previsto en este caso ascendía al 12 por 100.
3. **Inversiones destinadas al aprovechamiento de energías renovables (art. 39.3 TRLIS).** Asimismo, darán derecho a deducción en la cuota íntegra del impuesto las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las siguientes finalidades:
 - a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
 - b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
 - c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
 - d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).

En este caso, el porcentaje de deducción se situaba en el 10 por 100.

Finalmente, el apartado 4 establecía que la base de cálculo de la deducción sería el importe de la inversión, quedando excluida la parte que pudiera financiarse con cargo a subvenciones.

La reforma indicada en el apartado anterior tenía su reflejo en la deducción por inversiones medioambientales en los artículos que se transcriben a continuación ¹.

TRLIS:

«**Disposición adicional décima.** Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades.

1. Las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **artículos 39**, 40 y 43 de esta ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dichos artículos por el coeficiente siguiente:

0.8, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.6, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

0.4, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

0.2, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior. (...)

«**Disposición transitoria vigésima primera.** Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar.

1. Las deducciones establecidas en los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **artículos 39**, 40 y 43 de esta ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en periodos impositivos iniciados antes de aquella fecha. (...)

LIRPF:

«**[Disposición derogatoria] Segunda.** Impuesto sobre Sociedades.

(...)

¹ La negrita no procede de la norma sino que es incorporada con el efecto de llamar la atención del lector sobre aspectos que a lo largo del artículo adquirirán una especial relevancia.

2. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **artículos 39, 40 y 43** del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

(...))»

Esto es, la disposición derogatoria segunda de la LIRPF recogía la desaparición de esta deducción en el plazo de cuatro años dejando, por tanto, de aplicarse para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011. Hasta dicha fecha, se fijó un calendario por el que se establecía una reducción paulatina de los porcentajes de deducción aplicables.

Así pues, de los coeficientes reductores y del porcentaje de deducción original resultaban aplicables a los distintos ejercicios los siguientes porcentajes de deducción:

Deducciones en la cuota (art. 39)	2006	2007	2008	2009	2010
Protección del medio ambiente (art. 39.1 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%
Vehículos de transporte por carretera (art. 39.2 TRLIS)	12%	10%	8%	5%	3%
Aprovechamiento de energías renovables (art. 39.3 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%

Por otra parte, se establecía un régimen transitorio para aquellas deducciones pendientes de aplicar a la fecha de la derogación de la deducción.

III. MODIFICACIONES DE LA LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE. CON EFECTOS PARA LOS PERIODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DE SU ENTRADA EN VIGOR

Presentada como una ley, en la cual se incluyen importantes y necesarios cambios para incentivar y acelerar el desarrollo de una economía más competitiva, más innovadora, capaz tanto de renovar los sectores productivos tradicionales como de abrirse decididamente a las nuevas actividades demandantes de empleos estables y de calidad, en un marco de crisis financiera y económica internacional, y tras un largo proceso parlamentario, se publicó, en el BOE de 5 de marzo, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (en adelante, LES), cuyo fin último es contribuir a lograr un patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva.

Como primera idea, y a los efectos que nos ocupan, cabe indicar que la LES incorpora el mantenimiento con carácter indefinido de la deducción por inversiones medioambientales, en lo referente a las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, cuya desaparición estaba prevista inicialmente para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

Para ello, la LES, y concretamente el artículo 92, ha modificado, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de su entrada en vigor, esto es, iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, aquellos preceptos normativos que implicaban la supresión paulatina y posterior derogación de la

deducción por inversiones medioambientales, en la modalidad de inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, siendo estos, el artículo 39.1, la disposición adicional décima y la disposición transitoria vigésima primera del TRLIS, así como la disposición derogatoria segunda de la LIRPF.

De esta manera, únicamente mantienen la derogación los apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS, eliminándose asimismo los coeficientes de reducción aplicables al apartado 1 (nuevamente vigente) para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011. Dichas modificaciones traen consigo una mejora en el régimen fiscal de la deducción de los gastos efectuados en inversiones destinadas a la protección del medio ambiente regulado en el apartado 1 del citado artículo, al dar nueva redacción al mismo, pues se incrementa el porcentaje de deducción aplicable hasta el 8 por 100, a la vez que se modifica el ámbito de aplicación de la misma, al incluirse las instalaciones que eviten la contaminación acústica, esto sí, siempre que se cumpla la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación medioambiental y se realicen para mejorar las exigencias establecidas en la misma.

Por ello, para los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011...

Los apartados 1 y 4 del artículo 39 del TRLIS están vigentes, resultando aplicable la nueva redacción establecida para el apartado 1 en la LES. Así, la deducción se aplicará a las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión. Sobre dichas inversiones se aplicará un porcentaje de deducción del 8 por 100, sin resultar aplicables los coeficientes reductores regulados en la disposición adicional décima del TRLIS.

Pero, ¿qué sucede en el caso de que una sociedad haya iniciado su periodo impositivo entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011?

En principio cabría pensar que si las modificaciones han sido establecidas a partir de la entrada en vigor de la norma, la deducción por inversiones medioambientales está derogada, como estaba previsto, para periodos impositivos que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2011 y, dada la modificación de la LES, hasta el 5 de marzo de ese mismo año. ¿Pero es realmente este el objetivo perseguido por el legislador? Cuando la finalidad de la norma es reactivar la deducción por inversiones medioambientales, ¿tendría sentido que las sociedades que inicien su periodo impositivo entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011 vean denegada la posibilidad de aplicar la citada deducción? En este caso, una gran mayoría de empresas no podrían disfrutar de este beneficio fiscal hasta el 25 de julio de 2013.

Téngase en cuenta que el artículo 12, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la interpretación de las normas tributarias, remite a los criterios interpretativos del artículo 3, apartado 1, del Código Civil, en virtud del cual:

«1. 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 aquellas.»

Conforme a lo anterior, la norma debe aplicarse partiendo de su literalidad y teniendo en cuenta fundamentalmente su espíritu y finalidad.

No obstante, suposiciones acerca de la voluntad del legislador no son suficientes para poner en duda una modificación legislativa. Si bien, existen otros indicios que nos llevan a dudar acerca del periodo de aplicación de esta medida fiscal, y todos ellos derivados de distintas interpretaciones de las modificaciones establecidas por la LES.

Simplemente y a modo de ejemplo, se plantea a continuación uno de los interrogantes que da lugar al estudio pormenorizado de la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales que se realiza seguidamente. Estudio que, ya adelanto, no va a concluir con una respuesta sólida y firme, sino todo lo contrario, pues el resultado del mismo han sido cuatro interpretaciones totalmente dispares y contradictorias en las cuales se entremezclan la redacción de los artículos a 31 de diciembre de 2010 y la vigente a partir del 6 de marzo de 2011.

Véase la redacción de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF, la cual se inicia con el siguiente texto: «Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011...». Lo que inmediatamente plantea la siguiente pregunta: ¿qué implicaciones tiene?

Los preceptos modificados

Antes de continuar con la exposición de las distintas interpretaciones referentes al objeto de estudio, se procede a transcribir el artículo 92 de la LES con el fin de que el lector se pueda crear su propia opinión ²:

Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

«Artículo 92. Incremento de la deducción por inversiones medioambientales.

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de esta ley, se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

Uno. El **apartado 1 del artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado de la siguiente forma:

² La negrita que se incorpora no procede de la norma sino que es incorporada con el efecto de llamar la atención del lector sobre aspectos que a lo largo del artículo adquirirán una especial relevancia.

"1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8 por 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."

Dos. El **apartado 1 de la disposición adicional décima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado de la siguiente forma:

"1. Las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **apartados 2 y 3 del artículo 39**, artículos 40 y 43 de esta ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dichos artículos por el coeficiente siguiente:

0.8, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.6, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

0.4, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

0.2, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior."

Tres. El **apartado 1 de la disposición transitoria vigésima primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado de la siguiente forma:

"1. Las deducciones establecidas en los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **apartados 2 y 3 del artículo 39**, artículos 40 y 43 de esta ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en periodos impositivos iniciados antes de aquella fecha."

Cuatro. El **apartado 2 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006**, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio queda redactado de la siguiente forma:

"2. **Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011** quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **apartados 2 y 3 del**

artículo 39, artículos 40 y 43 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."»

IV. POSIBLES INTERPRETACIONES RESPECTO AL PERIODO DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES

Recuerden estas fechas: 1 de enero y 6 de marzo de 2011, pues son los dos momentos temporales sobre los cuales versa todo el análisis planteado a continuación.

Pero, ¿dónde radica el origen del desconcierto en relación con la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales?

En la fecha de entrada en vigor de la norma, y lo que es más importante, en sus efectos. Téngase en cuenta que la aprobación de la norma se preveía en principio para 2010. El artículo 92 de la LES establece: «Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley...». Dicha ley fue publicada en el BOE el sábado 5 de marzo de 2011, estableciéndose su entrada en vigor según lo dispuesto en su disposición final sexagésima, salvo en una excepción que no afecta al caso estudiado, en «el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado». Atendiendo a lo anteriormente expuesto, las modificaciones incluidas en el citado artículo son efectivas –obviamos en este momento las dudas sobre la aplicación que se mencionarán a continuación– para los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011.

Este retraso ha venido originado por la dilatada tramitación parlamentaria en la que se ha visto inmersa la LES. Si la misma se hubiese aprobado en el plazo inicialmente previsto (o los efectos de la norma se hubieran extendido al año 2011 en su totalidad), dicha situación nunca se hubiera producido, pues la ley habría visto la luz a la finalización del año 2010. En este caso, ningún periodo impositivo se hubiera quedado sin aplicar la deducción, pues con anterioridad a la aplicación de la derogación del artículo 39 del TRLIS ya habrían tenido lugar las modificaciones que afectan a la presente deducción.

Cuatro posibles interpretaciones

El interés por conocer la normativa vigente en la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2011 y la entrada en vigor de la LES ha culminado en cuatro interpretaciones que paso a exponer a continuación. No obstante, añadir previamente que los efectos de la LES podrían afectar no solo al apartado 1, objeto de las modificaciones, sino también al resto de los apartados que componen el artículo 39 del TRLIS.

Primera interpretación

Del estudio conjunto de todas las modificaciones anteriormente expuestas, y siguiendo el tenor literal de la LES, podría concluirse que:

- Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 39 para los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, fecha en la que surten efecto las modificaciones introducidas por la LES. Así, las sociedades que hayan iniciado su periodo impositivo en 2011, entre el 1 de enero y el 5 de marzo, no podrán beneficiarse de esta deducción en este ejercicio.
- Se modifica la redacción de la disposición adicional décima del TRLIS, la cual regula los coeficientes reductores. De esta manera, los porcentajes que con anterioridad eran aplicables al artículo 39 en su totalidad, pasan a ser aplicarse únicamente para los apartados 2 y 3. ¿Qué implica? Que al nuevo porcentaje del 8 por 100 incorporado por la LES no le resulte aplicable el coeficiente reductor existente para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010, esto es, se aplicará el tipo del 8 por 100 en su integridad.
- Acorde con las modificaciones anteriores, se modifica la redacción de la disposición transitoria vigésima primera del TRLIS con el objeto de ajustar el régimen transitorio en el IS de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar.
- Por último, se modifica la disposición derogatoria segunda de la LIRPF con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de la ley. Esto es, la derogación originaria ha sido efectiva desde 1 de enero a 5 de marzo de 2011. Pero, ¿realmente se puede afirmar esto? Obsérvese que la redacción del artículo comienza como textualmente se reproduce a continuación: «Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011...». ¿Qué implicaciones tienen los efectos en la redacción de una disposición si la aplicación de la misma lleva implícitos sus propios efectos?

En definitiva, todas las modificaciones establecen una nueva regulación para periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, modificando de forma conjunta todos aquellos preceptos que podían verse afectados.

¿Pero qué normativa habría de aplicarse para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011? En principio, y obviando la cuestión planteada en el último punto, cabría afirmar sin lugar a dudas que, por aplicación de la redacción vigente hasta las modificaciones efectuadas por la LES, el artículo 39 del TRLIS estaría derogado en su totalidad.

En resumen:

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
Artículo 39.1 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
Artículo 39.2 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
	.../...

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011

.../...

Artículo 39.3 del TRLIS

Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.

Artículo 39.4 del TRLIS

Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.

Segunda interpretación

La redacción de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF deja algún interrogante respecto al momento en el cual deben entenderse derogados los apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS. Analizando la LES a través de la página del BOE en Internet, se observa que en el análisis jurídico que sobre la misma se efectúa se incorporan las siguientes notas:

Análisis jurídico. Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. BOE (www.boe.es)³.

Notas:

- Entrada en vigor, con la salvedad indicada, el 6 de marzo de 2011.
- La derogación del artículo 39.2 y 3 de la Ley del Impuesto de Sociedades, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se establece de acuerdo con la modificación de la disposición derogatoria 2.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- (...).

Cuanto menos llama la atención ver una nota de este tipo. ¿Podríamos llamarlo interpretación? ¿Son frecuentes estas notas en el BOE? Pero ¿qué implicaciones tiene? ¿Qué resultado ofrece la aplicación de esta nota?

Si la derogación de los apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS se establece de acuerdo con la modificación de la disposición derogatoria segunda.2 de la LIRPF, ello implicaría que la derogatoria establecida a partir del 1 de enero de 2011 nunca existió, esto es, únicamente se derogan los apartados 2 y 3 (los apartados 1 y 4 siempre han permanecido vigentes) a partir del 6 de marzo de 2011.

Con base en ello, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2011 y el 5 de marzo de 2011 resultarían aplicables las siguientes deducciones:

- Apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. Vigente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, resultando por tanto aplicable el porcentaje del 2 por 100.

³ Texto literalmente reproducido de la página www.boe.es a la fecha de cierre de esta publicación.

- Apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS. Vigente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, resultando por tanto aplicables los porcentajes del 3 por 100 y 2 por 100, respectivamente.
- Apartado 4 del artículo 39 del TRLIS. Vigente en su redacción original, coincidente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, al no haber sufrido modificaciones.

En resumen:

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
Artículo 39.1 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.
Artículo 39.2 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.
Artículo 39.3 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.
Artículo 39.4 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.

Tercera interpretación

Ante esta incertidumbre, damos un paso más y buscamos en el apartado de legislación consolidada en la página del BOE en Internet las redacciones que el TRLIS mantiene para el artículo 39 del TRLIS, y encontramos lo siguiente:

Legislación consolidada. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Última actualización, publicada el 5 de marzo de 2011, en vigor a partir del 6 de marzo de 2011. BOE. (www.boe.es)⁴.

- Se derogan los apartados 2 y 3, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, por la disposición derogatoria 2.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. *Ref. BOE-A-2006-20764*, en la redacción dada por el artículo 92.4 y se modifica el apartado 1 por el artículo 92.1 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo. *Ref. BOE-A-2011-4117*, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011.
- Se deroga, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, por la disposición derogatoria 2.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. *Ref. BOE-A-2006-20764*.

¿No les resulta contradictorio? Considerar que los apartados 2 y 3 se derogan con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, sería tal como considerar aplicables para las inversiones efectuadas por entidades que inicien su periodo impositivo entre 1 de enero y 5 de marzo lo siguiente:

⁴ Texto literalmente reproducido de la página www.boe.es a la fecha de cierre de esta publicación.

- Apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. Vigente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, resultando por tanto aplicable el porcentaje del 2 por 100.
- Apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS. Derogados para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
- Apartado 4 del artículo 39 del TRLIS. Vigente en su redacción original, coincidente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, al no haber sufrido modificaciones.

El resumen de esta interpretación sería:

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
Artículo 39.1 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.
Artículo 39.2 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
Artículo 39.3 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
Artículo 39.4 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.

Cuarta interpretación

Y ya por último, y a vueltas nuevamente con los efectos de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF, una nueva y posible interpretación.

Recordemos ⁵:

Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

«Artículo 92. Incremento de la deducción por inversiones medioambientales.

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de esta Ley...

(...)

Cuatro. El apartado 2 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio queda redactado de la siguiente forma:

⁵ El texto marcado en negrita no procede de la norma, sino que es incluida a los efectos de remarcar lo que se desea destacar.

"2. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, apartados 2 y 3 del artículo 39, artículos 40 y 43 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."»

Como punto de partida y previa a la explicación de esta interpretación, puede afirmarse que con la misma entraría en juego la aplicación retroactiva de la norma.

En primer lugar, cabe afirmar que se respetan los efectos que dispone el artículo 92 de la LES, esto es, las modificaciones resultan aplicables para periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011. A partir de ello, véase la siguiente situación: ha transcurrido el año 2011 y nos situamos en 2012. En este preciso momento se inicia nuevamente el periodo impositivo para aquellas empresas en las cuales su ejercicio económico coincide con el año natural. Es por ello que ya les resulta aplicable la nueva redacción introducida en los distintos artículos por la LES. Si la disposición derogatoria segunda de la LIRPF, según se redacta en la misma, tiene efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, ¿no podría entenderse que, para su periodo impositivo 2011, resulte aplicable lo dispuesto en esta redacción?

Téngase en cuenta, además, que en dicho momento no se habría presentado la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2011.

Atendiendo a esta situación, todas las sociedades que iniciaran su periodo impositivo el 1 de enero de 2012, podrían aplicar para las inversiones medioambientales efectuadas en el ejercicio 2011:

- Apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. Resulta aplicable la nueva redacción dada al artículo 39.1, por lo que las sociedades podrán disfrutar, siempre que las inversiones efectuadas se enmarquen dentro de ámbito de aplicación de la citada deducción, de un porcentaje de deducción del 8 por 100.
- Apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS. Estarían derogados desde el 1 de enero de 2011, por lo que cualquier inversión que corresponda a estos artículos no resultaría deducible en la cuota del IS.
- Apartado 4 del artículo 39 del TRLIS. Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.

En resumen:

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
Artículo 39.1 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente para periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011.
Artículo 39.2 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
	.../...

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
.../...	
Artículo 39.3 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
Artículo 39.4 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.

Pero ¿qué interpretación habría de darse en el supuesto de extinción de una sociedad durante el ejercicio 2011? ¿Perdería por ello el derecho a ejercer la deducción en la cuota íntegra? Con base en esta última interpretación, la respuesta sería afirmativa.

V. CONCLUSIONES

Conocer el periodo de aplicación de una deducción es un punto de inicio clave a la hora de poder efectuar una buena planificación de las inversiones por parte de las empresas. No obstante, en esta ocasión no resulta posible conocer la redacción, los tipos aplicables o incluso la posible derogación, en relación con a la deducción por inversiones medioambientales, existentes tras la publicación en el BOE de la LES.

La nueva redacción implantada por la LES en aquellos preceptos normativos que regulan la deducción por inversiones medioambientales ha dado lugar a diversos interrogantes respecto al periodo de aplicación de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, que ha sido reactivada mediante modificaciones normativas con entradas en vigor para periodos impositivos que comiencen tras su publicación en el BOE y, concretamente, al día siguiente. Y es más, deja lugar a dudas respecto al resto de las inversiones medioambientales supuestamente derogadas y no beneficiarias del beneficio fiscal otorgado por la LES.

La búsqueda de una respuesta cierta y precisa ha derivado en cuatro posibles interpretaciones, que aun siendo muy dispares, son alternativas que se plantean en la actualidad.

Como resumen de los resultados obtenidos de las 4 interpretaciones planteadas, se establece que para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y 5 de marzo de 2011:

	1.ª Interpretación	2.ª Interpretación	3.ª Interpretación	4.ª Interpretación
Artículo 39.1 del TRLIS	Derogado	Vigente según redacción 31-12-2010	Vigente según redacción 31-12-2010	Vigente según redacción LES
Artículo 39.2 del TRLIS	Derogado	Vigente según redacción 31-12-2010	Derogado	Derogado
Artículo 39.3 del TRLIS	Derogado	Vigente según redacción 31-12-2010	Derogado	Derogado
Artículo 39.4 del TRLIS	Derogado	Vigente según redacción 31-12-2010	Vigente según redacción 31-12-2010	Vigente según redacción 31-12-2010

Con estos precedentes resulta imposible conocer o poder predecir cuál es realmente la normativa aplicable. No obstante, aquí quedan plasmadas las distintas posibilidades. Si bien, la parte más complicada se sitúa, como viene siendo habitual, en la decisión que decidan tomar las empresas. Habrá de ser la sociedad que efectúe las inversiones la que deberá decantarse por alguna de ellas a la hora de realizar la planificación de sus inversiones, aun a riesgo de perder una deducción de la cual pretendía beneficiarse.

Y ya para terminar, intentemos dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿realmente la finalidad es que la deducción resulte aplicable a partir del 6 de marzo de 2011? Ante una respuesta negativa a esta pregunta, la solución más sencilla vendría de la mano de otra ley que, publicada en este año, habilitara la deducción con efectos retroactivos a 1 de enero de 2011. Sin embargo, esta no parece ser una solución factible, pues hemos de recordar que CIU durante la tramitación parlamentaria de la LES en el Senado planteó dos enmiendas con el fin de solventar estos efectos y las mismas fueron rechazadas.

Pero, ¿qué sucedería si finalmente la deducción fuera aplicable a partir de 6 de marzo de 2011? ¿Y si una sociedad cuyo periodo impositivo es coincidente con el año natural ha efectuado inversiones en este ejercicio o pretende efectuarlas? Si ya las ha efectuado, quedará a dispensas de lo que finalmente resulte aplicable. Por el contrario, si tiene previsto efectuar inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, podría concluir el periodo impositivo iniciado en 2011 (entre el 1 de enero y el 5 de marzo) con el objeto de iniciar uno nuevo después de la entrada en vigor de la LES, lo cual no siempre resulta factible.

Una vez expuesto lo anterior, como autora de estas líneas y a modo de opinión personal, considero que, con base en la redacción literal de las modificaciones establecidas por la LES, el artículo 39 del TRLIS estaría derogado en su totalidad para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011, quedándose por tanto sin deducción las inversiones efectuadas por aquellas empresas con periodos impositivos iniciados en dicho intervalo. No obstante, todo apunta a que Tributos, obviando la derogación de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF en su redacción original, considerará aplicable para los periodos impositivos iniciados con anterioridad al 6 de marzo de 2011 la normativa vigente a 31 de diciembre de 2010.