

## ENERGÍAS RENOVABLES Y POLÍTICA FISCAL

ALFONSO SANZ CLAVIJO

*Abogado  
Doctor en Derecho Tributario Europeo.  
Universidad de Bolonia***Extracto:**

LA situación actual del mercado de las fuentes de energía, con un notable encarecimiento del precio del petróleo y la constante alarma por el «inminente» agotamiento de las fuentes de energía de origen fósil, hace necesario abordar la cuestión del fomento del uso de las fuentes de energía alternativas, especialmente las fuentes de energía renovable.

Así, la difusión de las fuentes de energía renovable, como ha subrayado la Comisión Europea, es un objetivo inmediato cuyo alcance precisa de una serie de incentivos por parte de los poderes públicos, y es en este contexto en el que una política fiscal de promoción del uso de estas fuentes de energía cobra sentido y adquiere especial relevancia a la hora de impulsar las inversiones en instalaciones y equipos para el aprovechamiento de las mismas.

En este sentido, no dudándose de la aptitud del instrumento tributario para alcanzar dicho fin, tal y como afirmaba la propia Comisión Europea, se cree sin embargo que el compromiso del legislador español en la materia es escaso a la par que decreciente, pues aunque se contemplan diversos beneficios fiscales en el sistema tributario español, lo cierto es que los mismos o bien están ya abocados a su derogación (deducción en el IS por las denominadas inversiones medioambientales), o bien se supeditan a autorizaciones y certificaciones de la Administración Pública competente (bonificaciones en la cuota de los impuestos locales), dificultándose así su función incentivadora del uso de fuentes de energía renovable.

Esta crítica cobra sentido en el marco de los compromisos adquiridos por España en el seno de la Unión Europea en cuanto a que estas fuentes de energía representen el 20% del consumo energético en el año 2020, objetivo de difícil cumplimiento si no se articula una nueva política fiscal de fomento de las fuentes de energía renovable.

**Palabras clave:** energías renovables, beneficios fiscales, Impuesto sobre Sociedades, impuestos locales y política energética comunitaria.

# Sumario

1. Energías renovables y política fiscal.
2. Los incentivos fiscales a las energías renovables en el sistema impositivo español.
3. La deducción por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovable en el Impuesto sobre Sociedades.
  - 3.1. Origen de la deducción.
  - 3.2. Presupuestos materiales de la deducción.
  - 3.3. Presupuesto teleológico de la deducción.
  - 3.4. Cuantificación de la deducción.
4. Las bonificaciones por actuaciones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovable en los impuestos municipales.
5. Conclusión.

Bibliografía.

## 1. ENERGÍAS RENOVABLES Y POLÍTICA FISCAL

Con el objetivo principal de paliar en cierta medida la actual situación de déficit de fuentes de energía primaria en la Unión Europea, desde hace años la Comisión viene patrocinando una política de fomento del aprovechamiento de las fuentes de energía renovable que reduzca la importación energética y asegure el abastecimiento de la Unión, intenciones tendentes al equilibrio del sistema económico y del mercado tan loables como alejadas de la protección del medio ambiente <sup>1</sup>.

En este sentido, en el Libro Blanco de las fuentes de energía renovable <sup>2</sup> la Comisión ya fijaba como objetivo de la política energética comunitaria que, en el año 2010, las fuentes de energía renovable representaran el 12% del consumo energético interior bruto de la Unión Europea <sup>3</sup>.

Sin embargo, en el Programa de trabajo de la energía renovable <sup>4</sup> la Comisión afirmará que tal objetivo no sería alcanzable por la concurrencia de diversas dificultades en este mercado, dificultades relativas a los mayores costes de producción de la energía renovable, a los problemas para su distribución, a la excesiva intervención administrativa en la materia, etc. <sup>5</sup>. Pese a ello, este documento redefinirá el objetivo de la política energética comunitaria y así, para 2020, fijará con pretendido carácter obligatorio la cuota de aportación de las fuentes de energía renovable respecto del consumo de la Unión en un 20%, especificando a su vez un mínimo del 10% procedente de biocarburantes <sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Sintomático de las intenciones que informan el proceder de la Comisión es el pasaje del Libro Blanco de las fuentes de energía renovables, de 26 de noviembre de 1997 (en adelante Libro Blanco), en el que se especifica que «Las fuentes de energía renovable pueden contribuir a reducir la dependencia de las importaciones y a aumentar la seguridad del abastecimiento», dejando en segundo término que «También se prevén efectos positivos en lo que se refiere a la emisión de CO<sub>2</sub> y al empleo».

<sup>2</sup> El Libro Blanco es el producto de las discusiones que suscitó el Libro Verde sobre las fuentes de energía renovable presentado por la Comisión Europea el 20 de noviembre de 1996. Pueden consultarse las líneas generales de uno y otro en <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l27018.htm> y en <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l27023.htm>, respectivamente.

<sup>3</sup> Concretamente, se afirmaba en el Libro Blanco que «la cuota actual de las fuentes de energía renovable respecto del total del consumo interior bruto de energía de la Unión es del 6%. El objetivo fijado por la Unión es doblar esta cuota de aquí a 2010».

<sup>4</sup> En comunicación de 10 de enero de 2007, la Comisión hizo públicas las directrices del Programa de trabajo de la energía renovable-Las energías renovables en el siglo XXI: construcción de un futuro más sostenible (en adelante Programa de trabajo).

Puede consultarse el Programa de trabajo de la energía renovable en <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l27065.htm>.

<sup>5</sup> Concretamente, sobre el objetivo de alcanzar el 12% del consumo energético bruto a través de la generación de energía renovable se afirma en el Programa de trabajo que: «Las dificultades para alcanzar este objetivo se explican, entre otras cosas, por:

- El elevado coste de las energías renovables en términos de inversiones y debido a la ausencia de consideración de los factores externos (costes "externos" de las distintas fuentes de energía, en particular desde el punto de vista de su impacto a largo plazo sobre la salud o el medio ambiente) que otorga una ventaja artificial a los combustibles fósiles;
- los problemas administrativos vinculados a los procedimientos de instalación y al carácter descentralizado de la mayoría de las aplicaciones de las energías renovables;
- normas opacas y discriminatorias de acceso a la red;
- una información insuficiente a los proveedores, clientes e instaladores;
- el hecho de que el objetivo del 12% se exprese en porcentaje de energía primaria, lo que penaliza la energía eólica (sector que registró un fuerte crecimiento durante el período en cuestión)».

<sup>6</sup> Queriéndose destacar el pretendido carácter obligatorio que se le da a la cuota de las fuentes de energía renovable dentro del consumo de la Unión, en el Programa de trabajo «la Comisión propone fijar un objetivo obligatorio del 20% para la

Pues bien, en el Libro Blanco se contemplaban una serie de medidas cuya adopción coadyuvaría a alcanzar estos objetivos de la política comunitaria europea, destacándose entre estas las acciones de carácter fiscal y financiero <sup>7</sup>.

En el Programa de trabajo también se acoge esta concepción de las medidas de índole fiscal como instrumento para estimular el crecimiento de la aportación de las fuentes de energía renovable al consumo energético de la Unión Europea <sup>8</sup>, siendo más clarificador a estos efectos el Informe de evaluación de la Comisión sobre el cumplimiento de los objetivos establecidos en la Directiva 2001/77/CE, de 27 de septiembre de 2001, relativa a la promoción de la electricidad generada a partir de fuentes de energía renovable en el mercado interior de la electricidad, que expresamente se refiere a las bonificaciones y exenciones fiscales como medidas de fomento del uso de las fuentes de energía renovable <sup>9</sup>.

Así, una vez afirmada la necesidad de una política de fomento del uso de las fuentes de energía renovable y la idoneidad de las medidas fiscales para el logro de tal fin <sup>10</sup>, en cuanto se refiere a

aportación de las fuentes de energía renovables en el consumo de energía de la UE para 2020 y un objetivo obligatorio mínimo del 10% de biocarburantes».

<sup>7</sup> En este sentido, la Comisión relacionaba en el Libro Blanco una serie de medidas prioritarias a adoptar para la consecución de estos objetivos de la política energética:

«Para ello se ha elaborado una relación de medidas prioritarias, entre las cuales hay que citar:

- El acceso no discriminatorio al mercado de la electricidad.
- Medidas fiscales y financieras.
- Nuevas iniciativas en el campo de la bioenergía para el transporte, la producción de calor y de electricidad y, sobre todo, medidas específicas para aumentar la cuota de mercado de los biocarburantes, para fomentar el biogás y desarrollar los mercados de la biomasa sólida.
- El fomento de las fuentes de energía renovables (como la energía solar) en el sector de la construcción, tanto para renovar como para equipar nuevos edificios».

Finaliza el Libro Blanco con una recomendación en virtud de la cual se insta a los Estados miembros a una política de «supresión de los obstáculos jurídicos y administrativos acompañada de innovadores instrumentos comerciales a nivel comunitario, en especial en el ámbito fiscal».

<sup>8</sup> A diferencia del Libro Blanco, en el Programa de trabajo no se hace explícita mención a una política fiscal de promoción del uso de fuentes de energía renovable, pero implícitamente se observa la misma, ya sea de manera positiva al advertirse que «la Comisión propondrá medidas de apoyo, incentivo y estímulo en favor de las fuentes de energía renovable» y que «La Comisión invita igualmente a los Estados miembros y a las autoridades locales y regionales a explotar al máximo los instrumentos a su disposición y a fomentar el desarrollo de las fuentes de energía renovables, entre otros medios mediante las simplificaciones administrativas y la mejora de la planificación», o ya sea de manera negativa al señalarse que «La Comisión también velará para mantener el intercambio de mejores prácticas y para que los costes externos de las energías fósiles se incluyan en su precio (por ejemplo, mediante impuestos sobre la energía)».

<sup>9</sup> La referencia a la relevancia del instrumento fiscal como estímulo para el uso de las fuentes de energía renovable es expresa en el Informe de evaluación de la Comisión sobre el cumplimiento de los objetivos establecidos en la Directiva 2001/77/CE, acto en el que se establece que: «Para realizar este objetivo se exhorta a los Estados miembros de la UE a fomentar los biocarburantes y recurrir a las fuentes de energía renovable en los sistemas de calefacción. El futuro de los biocarburantes sigue estando fuertemente vinculado a las bonificaciones fiscales. Hasta el momento, siete Estados miembros han reconocido exenciones fiscales totales o parciales a los biocarburantes, como dispone la legislación europea vigente: Alemania, Austria, España, Francia, Italia, Reino Unido y Suecia.

(...)

Históricamente, todas las fuentes de energía se han beneficiado en algún momento para su desarrollo de importante financiación pública y de un respaldo de los riesgos por parte de los Estados. Para apoyar el desarrollo de las fuentes de energía renovables existen diferentes medios a disposición de los Estados miembros, como las tarifas de introducción de energía renovable a la red eléctrica, los certificados verdes, los mecanismos basados en el mercado, las exenciones de impuestos, etc.».

Pueden consultarse el Informe de evaluación de la Comisión en <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l27058.htm>.

<sup>10</sup> En idéntico sentido, en su aportación al VI Congreso Nacional del Medio Ambiente, los miembros del Grupo de Trabajo GT25 «Fiscalidad ambiental» (coordinado por don Miguel BUÑUEL GONZÁLEZ y don José María CASADO RAIGÓN) afir-

España, la Comisión ha limitado la posible eficacia de las actuaciones tributarias como instrumento de estímulo de este tipo de fuentes energéticas al recomendar, entre otras medidas, la eliminación del más importante incentivo al respecto que nuestro sistema impositivo contemplaba, la deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS).

## 2. LOS INCENTIVOS FISCALES A LAS ENERGÍAS RENOVABLES EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL

Ciertamente, la preocupación del legislador nacional por la cuestión del medio ambiente en general, y de las energías renovables en particular, ha sido más bien escasa cuando se trata de aprobar leyes en materia fiscal que instrumenten una política tributaria de protección del medio ambiente y promoción de estas fuentes de energía.

En efecto, más allá de ciertas iniciativas de distintas Comunidades Autónomas pretendiendo establecer *ecotasas* y demás especies tributarias<sup>11</sup>, la conciencia medioambiental del legislador fiscal se ha limitado a la consagración de diversas deducciones y bonificaciones<sup>12</sup> sea sobre la cuota del IS<sup>13</sup>, sea sobre la cuota de distintos impuestos locales.

man que «El uso de instrumentos económicos con fines ambientales ha sido propuesto por los economistas como la solución más eficiente para abordar los problemas medioambientales desde hace varias décadas. Entre dichos instrumentos destacan los tributos ambientales».

<sup>11</sup> Diversas Comunidades Autónomas han aprobado de los más variados tributos propios, algunos de los cuales inciden en la cuestión del medio ambiente; así, es común encontrar impuestos autonómicos con los que estas pretenden gravar, de manera más o menos acertada según los criterios técnicos, sean las emisiones contaminantes a la atmósfera, los vertidos a las aguas litorales, las instalaciones que repercuten de manera especial en el medio ambiente, etc.

Sin ánimo de analizar todas y cada una de ellas, parece lógico señalar cuál es la experiencia en este sentido de la Comunidad Autónoma de Andalucía; en efecto, el Parlamento autonómico aprobó mediante la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas –*perífrasis* de aquello que se conoce como Ley de Acompañamiento–, la exacción del Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, del Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, del Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos y del Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos, impuestos ecológicos, como los define el artículo 11 de la Ley 18/2003, que «tienen por finalidad la protección del medio ambiente», hasta el punto de que, rompiendo el principio de no afectación propio del Derecho Presupuestario, el producto de los mismos se destinará «a financiar las actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales» según se dispone en el artículo 13 de tal disposición legal.

<sup>12</sup> Haciendo referencia a la utilización de los instrumentos fiscales como elemento de redistribución de los costes que conllevan las políticas medioambientales, BOKOBO MOICHE pone de manifiesto que «existen dos grandes grupos de instrumentos (3): los llamados tributos ambientales o tributos verdes (4), por un lado, y los incentivos fiscales por otro. A través de los primeros los entes públicos obtienen recursos que revierten después en la mejora, conservación o reparación del medio ambiente. A través de los segundos son los propios particulares los que se benefician de determinadas cantidades para cumplir los objetivos ambientales marcados por las Administraciones» (BOKOBO MOICHE, S.: «Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente», *Impuestos*, número 13, 2001, pág. 113).

<sup>13</sup> Sin duda, las denominadas deducciones por inversiones medioambientales que se recogen en el artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –en adelante TRLIS– son el principal beneficio fiscal que la normativa actual reconoce por la preocupación por la cuestión medioambiental. En esta suerte de deducciones del artículo 39 del TRLIS, solamente la recogida en el apartado 3 se refiere a las energías renovables y los términos que posteriormente se verán.

Junto a esta, aunque de menor trascendencia por la relativamente escasa importancia recaudatoria de estas figuras tributarias y por el carácter potestativo de los beneficios fiscales que contemplan estas disposiciones, en los artículos 74.5, 88.2, 95.6 y 103.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –en adelante TRLHL–, se recogen igualmente las correspondientes bonifica-

Además, la situación descrita, lejos de mejorar en coherencia con los objetivos y medidas recogidas en el Libro Blanco y en el Programa de trabajo de la Comisión en materia de energías renovables, empeorará en el corto y medio plazo en tanto que, siguiendo las recomendaciones de la propia Comisión, la reforma del IS acometida desde 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–, además de reducir el tipo de gravamen del IS conllevará, paralela y gradualmente, la desaparición de la mencionada deducción sobre la cuota del impuesto<sup>14</sup> hasta su total eliminación para los períodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011<sup>15</sup>.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta lo residual de las distintas especies tributarias de carácter medioambiental aprobadas por las Comunidades Autónomas, puede decirse que la respuesta del sistema impositivo español a la cuestión de las energías renovables se limita sustancialmente a la formulación de una serie de beneficios fiscales en distintos conceptos (IS e impuestos locales)<sup>16</sup> que, hoy por hoy, tienen un

ciones sobre la cuota del Impuestos sobre Bienes Inmuebles –en adelante IBI–, del Impuesto sobre Actividades Económicas –en adelante IAE–, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica –en adelante IVTM– y del Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras –en adelante ICIO– vinculadas todas a determinadas actuaciones exponentes de acciones tendentes a un mayor aprovechamiento de las energías renovables.

<sup>14</sup> De la lectura del Preámbulo de la LIRPF se deduce que la reforma del IS, reduciendo el tipo de gravamen y eliminando la mayoría de las deducciones por inversiones empresariales, es consecuencia más o menos directa de las recomendaciones de la Comisión en relación con la incompatibilidad de la legislación nacional en materia de imposición directa con las libertades y principios comunitarios, y en este sentido se dispone en el Preámbulo de la LIRPF que:

«La reforma del Impuesto sobre Sociedades será gradual, y responde 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 (...) se establece que la reducción del tipo impositivo vaya acompañada de la progresiva eliminación de determinadas bonificaciones y deducciones que provocan efectos distorsionadores, manteniendo las deducciones que persiguen eliminar una doble imposición, logrando así una mayor equidad en el tributo (...)

Con la importante reducción del tipo impositivo y la eliminación de las bonificaciones y deducciones se pretende que la fiscalidad no distorsione la libertad de movimiento de capitales, bienes y servicios, y que al lograr una mayor coordinación fiscal internacional mejore nuestra situación competitiva en el entorno internacional».

<sup>15</sup> En efecto, la reducción del tipo impositivo del IS ha sido articulada en el apartado 11.º de la disposición final segunda de la LIRPF, que ha introducido una disposición adicional octava en el TRLIS en virtud de la cual el tipo de gravamen general del IS será el 32,5%, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008 del 30%.

Sin embargo, junto a la reducción del tipo impositivo del IS se ha previsto una gradual reducción de determinadas deducciones por inversiones empresariales, entre ellas las deducciones por inversiones medioambientales recogidas en el artículo 39 TRLIS, en concreto, el apartado 14.º de la disposición final segunda de la LIRPF ha añadido una disposición adicional décima en el TRLIS que determina que para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 «Las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 de esta Ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dichos artículos por el coeficiente siguiente:

0,8, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0,6, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

0,4, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

0,2, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.»

Finalmente, en el apartado 2.º de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF se dispone que «Con efectos para los períodos impositivos que se inician 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 TRLIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo»; en otras palabras, quedan derogadas, entre otras deducciones por inversiones empresariales, las deducciones por inversiones medioambientales.

<sup>16</sup> Ocupándose de la instrumentación técnica de los incentivos fiscales ecológicos, BOKOBO MOICHE distingue entre los incentivos fiscales contemplados en los propios de los tributos medioambientales y aquellos que «también se insertan en

carácter transitorio o potestativo que denota una escasa preocupación del legislador nacional por esta problemática y sus vertientes tan debida como preocupantemente esbozadas por la Comisión.

### 3. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES PARA EL APROVECHAMIENTO DE FUENTES DE ENERGÍA RENOVABLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

#### 3.1. Origen de la deducción.

Como se ha expuesto anteriormente, en el Libro Blanco sobre las energías renovables la Comisión recomendaba la adopción de medidas fiscales y financieras para alcanzar el objetivo previsto en este documento sobre la penetración en el mercado energético de estas fuentes de energía –12% del consumo energético interior bruto–.

A consecuencia de esta previsión del Libro Blanco, en España estas medidas verán la luz con la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, norma que en su disposición transitoria decimosexta preveía la elaboración de un Plan de Fomento de las Energías Renovables «A fin de que para el año 2010 las fuentes de energía renovable cubran como mínimo el 12% del total de la demanda energética»<sup>17</sup>.

De esta forma, a finales de 1999 se adopta el «Plan de Fomento de las Energías Renovables 2000-2010», elaborado por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía y aprobado en Consejo de Ministro de 30 de diciembre, texto que contenía una primera referencia al instrumento fiscal como medida de estímulo para un mayor aprovechamiento de las fuentes de energía renovable<sup>18</sup>.

---

tributos generales que no tienen carácter específicamente ambiental. En estos supuestos es importante distinguir, siguiendo al profesor HERRERA MOLINA (6), entre meras técnicas desgravatorias y beneficios fiscales (incentivos fiscales). «Las primeras son un puro reflejo del objeto imponible delimitado por el legislador», por tanto, se rigen por principios genuinamente tributarios y responden fundamentalmente al principio de capacidad económica. Los segundos se basan en los principios propios de la materia que se pretende promocionar, en este caso, el medio ambiente» (BOKOBO MOICHE, S.: «Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente», *op. cit.*, págs. 114 y 115).

Atendiendo a lo expuesto por la profesora BOKOBO MOICHE, podría decirse que los incentivos fiscales previstos para promocionar las energías renovables se subsumen en la categoría de beneficios fiscales en tanto que se establecen más siguiendo principios del Derecho medioambiental que atendiendo a la capacidad económica del obligado tributario que aprovecha los mismos; ahora bien, dicho lo anterior queda aún sin resolver la cuestión si es suficiente este grado de estímulo fiscal o si se precisa, atendiendo a los valores jurídicos en conflicto –promoción del medioambiente vs. sostenimiento de los gastos públicos–, de mayores beneficios o de otro modo de articular una política tributaria de las energías renovables, no en vano, esta autora criticará a continuación que «el legislador tributario parece no tener en cuenta los principios, conceptos y normativa ambiental a la hora de realizar la regulación, lo cual también puede implicar que el objetivo ambiental se vea merado» (BOKOBO MOICHE, S.: «Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente», *op. cit.*, pág. 125).

<sup>17</sup> En la disposición transitoria decimosexta de la Ley 54/1997 se establecía que «A fin de que para el año 2010 las fuentes de energía renovable cubran como mínimo el 12% del total de la demanda energética de España, se establecerá un Plan de Fomento de las Energías Renovables, cuyos objetivos serán tenidos en cuenta en la fijación de las primas», de esta manera, el legislador nacional daba acomodo a las recomendaciones en la materia de la Comisión.

<sup>18</sup> Sin definición de la mismas, en el Plan de Fomento de las Energías Renovables 2000-2010 se preveía en este sentido que: «Las medidas fiscales contempladas en el Plan han sido diseñadas de acuerdo con el marco actual de deducciones e incentivos fiscales establecidos en la legislación tributaria vigente. Así, ante la alternativa de proponer medidas fiscales novedosas vinculadas directamente al Plan de Fomento, que requerían de una nueva regulación normativa, o plantear la adecuación de los incentivos ya existentes en la legislación actual, se ha optado por esta segunda, dado que su más fácil

Sin embargo, para la concreción y generalización de un beneficio fiscal <sup>19</sup> que fomente estas fuentes de energía habrá que esperar hasta el Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, de medidas de reforma económica –convalidado por Ley 36/2003, de fecha 11 de noviembre e idéntico título–, disposición que introduce un artículo 35 bis en la entonces vigente Ley del IS, antecedente del actual artículo 39 del TRLIS que en las líneas que continua se analiza <sup>20</sup>.

### 3.2. Presupuestos materiales de la deducción.

El artículo 39.3 del TRLIS, a diferencia de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente que permite que las mismas se materialicen en instalaciones sin requerir que estas sean nuevas (art. 39.1 del TRLIS), exige que las inversiones generadoras de la deducción se realicen en instalaciones o equipos nuevos que formen parte del activo material <sup>21</sup> del sujeto pasivo <sup>22</sup>.

articulación permitirá su implantación en menor plazo de lo que habría supuesto la primera alternativa. No obstante, la propuesta actual no debe ser entendida como única y definitiva, dado que, al estar vinculada a un plan a largo plazo, se hará necesario su revisión y actualización de acuerdo a los requerimientos que se deriven de la evolución del Plan de Fomento. Los incentivos fiscales que se proponen están basados en dos factores que el Plan contempla con especial atención: la Innovación Tecnológica y el Efecto Medio Ambiental».

<sup>19</sup> En la medida en que los resultados del Plan de Fomento de las Energías Renovables 2000-2010 han sido considerados insuficientes «pues, a pesar de que en el período 1999-2004 el consumo global de energías renovables ha crecido en España en 2.700.000 toneladas equivalentes de petróleo (tep), a finales del año pasado solo se había cumplido el 28,4 por 100 del incremento global previsto para la presencia de estas fuentes en el sistema energético español», en Consejo de Ministros de 26 de agosto de 2005 fue aprobado un nuevo Plan de Energías Renovables para el período 2005-2010, incluyéndose en el mismo nuevas medidas fiscales tales como «Exención del impuesto sobre hidrocarburos en el precio de venta de los biocarburantes. Esta exención representa, en el período 2005-2010, un total de 2.855 millones de euros, de los que algo más de la mitad corresponden a bioetanol y el resto a biodiésel».

Puede consultarse el documento completo del Plan de Energías Renovables 2005-2010, desglosado por capítulos en <http://www.mityc.es/Desarrollo/Seccion/EnergiaRenovable/Plan/Documentos/>.

<sup>20</sup> En este sentido, justificando la introducción en el articulado de la Ley del IS de las deducciones por inversiones medioambientales, se dispone en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2003 que: «En segundo lugar, se avanza en la línea ya emprendida de estimular fiscalmente a quienes participan de manera activa en la mejora del medio ambiente. Así, la deducción por inversiones en adquisición de bienes nuevos destinados al aprovechamiento de energías renovables pasa a ser aplicable por cualquier entidad, eliminando la actual limitación a favor de las entidades de reducida dimensión. Esta novedad se aprovecha para reorganizar las deducciones por inversiones en defensa o protección del medio ambiente en el Impuesto sobre Sociedades, que se agrupan en un nuevo artículo de la ley de dicho tributo».

Igualmente, sobre los beneficios fiscales en los impuestos locales establece también esta disposición legal lo siguiente: «En tercer lugar, y en la misma línea de potenciación del uso de las energías renovables, se habilita a los ayuntamientos, en el marco de la normativa reguladora de las Haciendas Locales, para establecer una bonificación en la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por las instalaciones de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol para consumo de los titulares de la vivienda o de sus ocupantes».

<sup>21</sup> Aunque parezca que la redacción del artículo 39.3 del TRLIS no genera especiales dudas en cuanto a que las inversiones deban materializarse en elementos patrimoniales que formen parte del activo del sujeto pasivo, lo cierto es que la contabilización como tal en el balance de la entidad parece ser un presupuesto para la aplicación de la deducción atendiendo a la Resolución de la Dirección General de los Tributos de 11 de septiembre de 2006; en efecto, en respuesta a la consulta V1822-06 (NFC023553), este Centro Directivo negó la práctica de este beneficio fiscal esgrimiendo que «es condición para aplicar la deducción que las inversiones se realicen en elementos patrimoniales del inmovilizado material, y como tales deben figurar en el activo de la empresa», en otras palabras, podrían no otorgar derecho a la deducción las instalaciones y equipos que no aparezcan debidamente contabilizados en el balance de la sociedad que pretenda aplicar la misma.

<sup>22</sup> Véase lo dispuesto en el artículo 39.1 del TRLIS sobre el objeto de la deducción por este concepto: «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 (...)»

En este sentido, y en ausencia del necesario desarrollo reglamentario de la cuestión, han sido distintas resoluciones jurisprudenciales y administrativas las que han venido a establecer qué debe entenderse por instalaciones a efectos de la aplicación de esta deducción.

Así, en el fundamento de derecho segundo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 1997 (NFJ005530) se especifica que «las instalaciones siempre son parte añadida o incorporada a otros activos y no tienen entidad o función propia si no es a través de su integración en otro activo», mientras que la propia Administración Tributaria, en respuesta a la consulta V1820-06 (NFC023587) acerca de una entidad que estaba realizando en terrenos de su propiedad la construcción de una nave industrial y la instalación de una planta de biodiésel, ha establecido en la Resolución de la Dirección General de los Tributos de 11 de septiembre de 2006 que son instalaciones «el conjunto de activos materiales nuevos consistentes en edificaciones, maquinaria, piezas y demás elementos que están íntimamente ligados en su funcionamiento en el proceso productivo, sometidos al mismo ritmo de amortización, lo cual parece excluir, en este caso, la nave industrial que albergaría la planta de transformación».

De esta manera, en atención a las resoluciones transcritas, se puede concluir que son instalaciones el conjunto de activos vinculados a efectos productivos y que considerados individualmente carecen de valor funcional <sup>23</sup>.

Y compárese con lo establecido en este sentido en la redacción del artículo 39.3 del TRLIS:

«(...) las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que se citan a continuación».

<sup>23</sup> LÓPEZ-SANTACRUZ apunta un concepto similar de instalaciones al afirmar que las mismas consisten en «un conjunto de maquinaria y demás elementos integrados entre sí, que individualmente considerados no tienen una autonomía funcional propia, alcanzando una función o utilidad cuando se integran entre ellos», además, tomando en consideración tal concepto y contrariando el sentido la resolución administrativa transcrita, concluye este autor que «Si dicha instalación incluye un terreno, en la medida en que la LIS no ha excluido expresamente de la deducción las inversiones en terrenos, la parte de la inversión imputable al mismo tendría derecho a esta deducción, circunstancia que tradicionalmente el IS ha excluido de la deducción por inversiones» (LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: *Impuesto sobre Sociedades 2007*, Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2008, marginal 4262), precaución esta última por la cual se considera más prudente y recomendable el criterio de la Administración tributaria de no incluir en el concepto de instalaciones el terreno y la edificación en la que las mismas se hallen.

Complementando lo expuesto, aunque no se trate de una disposición tributaria ni utilice el término instalaciones, por la razón de identidad existente entre los mismos se entiende que el concepto de bienes inmuebles de características especiales, recogido en el artículo 8 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante TRLCI), podría ser útil a efectos de considerar como instalaciones determinados complejos de carácter industrial que legalmente son tenidos por bienes inmuebles de características especiales.

En efecto, el artículo 8.1 del TRLCI dispone que «Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble», añadiéndose en las letras a) y b) del artículo 8.2 del TRLCI que «Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos, conforme al apartado anterior, en los siguientes grupos:

- a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego (...).

De esta forma, instalaciones y bienes inmuebles de características especiales vienen a ser conceptos equiparables en tanto que en términos similares consideran como una unidad conjuntos de activos vinculados funcionalmente; en otras palabras, a efectos de determinar el elemento material de la deducción prevista en el artículo 39.3 del TRLIS, además de las resoluciones jurisprudenciales y administrativas, podría tomarse en consideración el criterio previsto en el artículo 8 del TRLCI al objeto de definir e identificar determinados complejos industriales como bienes inmuebles de características especiales y, por ende, como instalaciones.

Finalmente, para aplicar la deducción del artículo 39.3 del TRLIS exige este precepto que las inversiones en activos para el aprovechamiento de fuentes de energía renovable se hayan realizado, quiere decirse, que el derecho a la deducción nacerá una vez se consideren efectuadas las inversiones, y, a tales efectos, dispone en el artículo 35.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), que las mismas se entenderán realizadas cuando las instalaciones o equipos sean puestos en condiciones de funcionamiento.

Atendiendo a lo expuesto, podrían surgir dudas acerca de si es posible practicar la deducción del artículo 39.3 del TRLIS cuando las inversiones en activos para el aprovechamiento de energías renovables se pretendan instrumentalizar a través de negocios jurídicos no traslativos de la propiedad como el *leasing* y, en menor medida, el *renting*<sup>24</sup>.

Sobre este último no se encontrará disposición que permita la aplicación de esta deducción a las inversiones realizadas en esta modalidad de arrendamiento, sin embargo, en lo que se refiere al *leasing*, resuelve expresamente esta cuestión el artículo 35.2 del RIS concediendo el derecho a la deducción a condición de que se ejerza la opción de compra inherente al contrato de arrendamiento financiero y exigiendo, en caso contrario, la cuota dejada de ingresar y los correspondientes intereses de demora<sup>25</sup>.

En los supuestos en los que las inversiones en activos para el aprovechamiento de energías renovables se instrumentalizan a través de un contrato de *leasing*, la deducción podrá practicarse desde la formalización del mismo independientemente de que los activos hayan sido puestos en condiciones de funcionamiento<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> La Dirección General de los Tributos se ocupó específicamente de la cuestión de los contratos de *renting* y la deducción por inversiones medioambientales en su contestación a la Consulta V0761-07 (NFC025065), y así, en la Resolución de 12 de abril de 2007, vino a considerar que se podrá aplicar la deducción por inversiones medioambientales cuando por las condiciones estipuladas en el contrato de *renting* se deduzca que el mismo instrumentaliza una suerte de adquisición similar a la inherente al contrato de *leasing*, señalando al respecto que:

«En cuanto a la utilización del *renting* como fórmula de financiación, ha de señalarse que este tipo de contratos se suele configurar como un arrendamiento de bienes muebles, por un tiempo y precio cierto, contratando el arrendatario además del uso del bien, una serie de servicios complementarios (mantenimiento, seguro, reparaciones, sustitución en caso de avería...), y en los que no existe opción de compra, si bien en ocasiones los bienes objeto de estos contratos son adquiridos por el arrendatario al final de los citados contratos por un precio aproximado al valor residual del bien (...). De forma que, si se comprueba que la operación en su sustrato económico es asimilable a la anteriormente apuntada para el arrendamiento financiero cuando no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el tratamiento que corresponderá otorgarle será el mismo (...). En consecuencia, en el caso de que se cumplan las condiciones para asimilarlo a una adquisición, la utilización del *renting* como fórmula de financiación determinará la aplicación de la deducción objeto de la presente consulta por el cesionario, con los requisitos y condiciones que anteriormente se señalaron para el caso del arrendamiento financiero».

<sup>25</sup> Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 35.2 del RIS:  
«Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, se considerará realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial. La aplicación de la deducción por la inversión en los elementos patrimoniales a que se refiere el párrafo anterior estará condicionado, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra. Si no se ejercita la opción de compra, el sujeto pasivo deberá ingresar, juntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que se hubiera podido ejercitar dicha opción, el importe de la deducción aplicada con sus intereses de demora».

<sup>26</sup> La excepción que suponen los contratos de *leasing* a la regla general de considerar efectuadas las inversiones con la puesta en condiciones funcionamiento de los activos en que se materializan las mismas es refrendada en la Resolución de la

### 3.3. Presupuesto teleológico de la deducción.

Una vez concurren los presupuestos de carácter material exigidos por el artículo 39.3 del TRLIS para la aplicación de la deducción, a continuación requiere este precepto que las inversiones generadoras de la misma estén destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables, entendiéndose cumplido este presupuesto cuando las instalaciones o equipos sirvan a 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).»

A diferencia de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medioambiente (art. 39.1 del TRLIS), cuya práctica queda condicionada a la obtención de certificación de convalidación a expedir por la Administración competente en materia medioambiental, a tenor del artículo 39.3 del TRLIS, la aplicación de la deducción por inversiones destinadas al aprovechamiento de las fuentes de energía renovable no exige en principio ningún acto administrativo que verifique la idoneidad de las instalaciones o equipos para el aprovechamiento de las fuentes de energía renovable<sup>27</sup>; sin embargo, el propio fundamento en el que se sustenta este beneficio tributario y la exigencia de este certificado a efectos de disfrutar de la bonificación por tal concepto en distintos impuestos locales son indicios que hacen pensar lo contrario y, aun siendo un requisito no exigido ni por el TRLIS ni por el RIS, llevan a que se considere conveniente la obtención del mismo, del certificado de idoneidad, al objeto de practicar la deducción sin fundados temores de una posterior regularización por parte de la Administración Tributaria<sup>28</sup>.

---

Dirección General de los Tributos de 13 de junio de 2007; concretamente, contestando la Consulta V1552-07 (NFC026944), acerca de una entidad que en 2005 adquiere en arrendamiento financiero un camión cuya puesta en funcionamiento se retrasa hasta 2006 por rotulación y carrozaje del mismo, este Centro Directivo hace ver que «la consultante, al manifestar que cumple con los requisitos necesarios para acogerse a la deducción por adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, podrá aplicarse la misma en el propio período en el que se ha formalizado el contrato de arrendamiento financiero, es decir, en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2005, estando sujeta la deducción practicada a la condición del ejercicio de la opción de compra».

<sup>27</sup> No en vano el artículo 38.1 del RIS circunscribe la exigencia de este requisito para el disfrute de la deducción a inversiones del artículo 33 letra a) del RIS, las inversiones que tengan por objeto la protección del medio ambiente.

<sup>28</sup> Los fundados temores a que la Administración tributaria pueda negar la aplicación de la deducción por carecerse del certificado de idoneidad se justifican en una previsible interpretación coordinada de que la misma sostenga del principio de

Finalmente, podrá aplicarse deducción por ambos conceptos cuando una inversión sea susceptible de proteger el medio ambiente (art. 39.1 del TRLIS) que de aprovechar las fuentes de energía renovable (art. 39.3 del TRLIS), lógicamente, distinguiéndose qué parte de la misma se dedica a una y otra finalidad <sup>29</sup>.

### 3.4. Cuantificación de la deducción.

Verificado que las inversiones realizadas se materializan en instalaciones o equipos, debidamente contabilizados como tal, para el aprovechamiento de las fuentes de energía renovable, dispone el artículo 39.3 del TRLIS que el sujeto pasivo podrá deducirse de la cuota íntegra el 10% de las inversiones realizadas, si bien, común a todas las deducciones del artículo 39 del TRLIS, se dispone en el apartado 4 de este precepto que «La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción» <sup>30</sup>.

la carga de la prueba en Derecho Tributario y del artículo 36 del RIS que, haciendo referencia a las finalidades que se equiparan al aprovechamiento de las fuentes de energía renovable sea en el artículo 39.3 del TRLIS como en el artículo 33 letra b) del RIS, dispone que «Cuando una inversión no tenga por objeto exclusivo alguna de las finalidades previstas en dicho artículo, una vez identificada la parte que guarde relación directa con la función protectora del medio ambiente, la deducción se aplicará sobre la porción del precio de adquisición o coste de producción que el sujeto pasivo acredite que se corresponde con las referidas finalidades. En el caso de que las inversiones no tengan por objeto exclusivo alguna de las citadas finalidades, deberá poderse identificar la parte de estas destinada a la protección del medio ambiente».

En efecto, aunque el artículo 106.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante LGT–, considere que «Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura»; lo cierto es que el argumento preferido y recurrentemente utilizado al efecto por la Administración tributaria es el artículo 105.1 del mismo cuerpo legal y en virtud del cual «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»; de esta forma y para la deducción que ocupa, puede acontecer que la Administración tributaria exija la prueba de que las inversiones realizadas se destinan efectiva y exclusivamente al aprovechamiento de las fuentes de energía renovable so pena de reducir el beneficio fiscal en caso contrario.

En esta disyuntiva, se entiende que es el certificado de idoneidad expedido por la Administración competente en la materia el medio de prueba idóneo, que no único, para demostrar la finalidad de la inversión, y por ello, se reitera la necesidad *de facto* de su obtención al objeto de una pacífica aplicación de la deducción.

<sup>29</sup> En la Consulta V1546-07 (NFC027112) se exponía que una entidad adquirió en 2004 una instalación susceptible de aprovechar las fuentes de energía renovable, posteriormente, en 2005, obtuvo el certificado de convalidación de la inversión medioambiental de la Junta de Castilla y León; atendiendo a estos hechos, y dado que en la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2004 ya se practicó la deducción del artículo 39.3 del TRLIS, planteaba la entidad consultante si podría aplicar conjuntamente en la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2005 las deducciones por inversiones sea para el aprovechamiento de las fuentes de energía renovable (art. 39.3 del TRLIS) sea para la protección del medio ambiente (art. 39.1 del TRLIS).

A esta cuestión respondió la Dirección General de los Tributos mediante la Resolución de 12 de julio de 2007, en la que admitía la aplicación de ambas deducciones señalando al respecto que «parece que una parte de la inversión realizada por la entidad consultante se consideraría incluida entre la establecida en el apartado 1 del artículo 39 del TRLIS y otra parte de la inversión se corresponde con la establecida en el apartado 3 del artículo 39 del TRLIS, por lo que podría aplicar la deducción prevista en dicho artículo, siempre que se cumplan todos los requisitos previstos en la normativa legal y reglamentaria. Por último, es preciso tener en cuenta tres consideraciones adicionales. Primera, que tal y como establece el artículo 36 del RIS, cuando la inversión no tenga por objeto exclusivo alguna de las finalidades previstas en el artículo 33 del RIS, la deducción se ha de aplicar sobre la porción del precio de adquisición que se acredite corresponde con dichas finalidades».

<sup>30</sup> Siendo una opción del legislador dentro sus posibilidades de actuación en la elaboración de las normas, llama la atención el distinto tratamiento que reciben las subvenciones a efectos de la aplicación de estas deducciones respecto de

Para determinar el importe del beneficio fiscal, el artículo 36 del RIS precisa que la base de la deducción será el valor de adquisición o el coste de producción de la instalación o equipo en el que se materializa la inversión, de manera que una vez aplicado el tipo de deducción del 10%, como se ha dicho, la cuantía de la deducción resultante deberá reducirse multiplicándose la misma por el coeficiente 0,6, 0,4 y 0,2 para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008, 2009 y 2010, respectivamente.

Por otra parte, norma común a todas las deducciones por inversiones empresariales en determinadas actividades es el requisito de la permanencia de los elementos patrimoniales en los que las mismas se materialicen, concretamente, se exige que los activos en cuestión permanezcan en condiciones de funcionamiento por un período de cinco o tres años, según sean elementos de naturaleza inmobiliaria o mobiliaria, debiéndose en caso contrario ingresar las cantidades deducidas con intereses de demora <sup>31</sup>.

Sin embargo, este requisito de la permanencia se particulariza en relación con la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente al disponerse en el artículo 35.3 del RIS que se entenderá que las instalaciones continúan en condiciones de funcionamiento si durante los plazos anteriores mantienen los niveles de protección del medio ambiente <sup>32</sup>; nuevamente, de acuerdo con la redacción de este precepto reglamentario, parece que tal particularidad del requisito de la permanencia no sería extensible a la aplicación de la deducción por inversiones para el aprovechamiento de las fuentes de energía renovable, y sin embargo nuevamente se cree otra vez recomendable de cara a practicar la deducción contar con algún tipo de documento u homologación que certifique que la aptitud de la instalación o equipo para el aprovechamiento de las fuentes de energía renovable durante el término de tres o cinco años, según proceda.

---

las deducciones por inversiones en actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica del artículo 35 del TRLIS.

Quiere decirse, mientras que en las deducciones por inversiones medioambientales las subvenciones recibidas no forman parte de la base, tributándose, por lo tanto, por tales ingresos a medida que se vayan llevando al resultado contable, en cambio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35 del TRLIS, «La base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo», o en otras palabras, al permitirse llevar a la base de la deducción el 35% de la subvención recibida, se neutraliza el efecto impositivo de la percepción de la ayuda, de manera que la concesión de subvenciones no tiene incidencia tributaria en las inversiones en actividades de I+D+i, suponiendo, en cambio, una mayor cuota a ingresar para las inversiones para el aprovechamiento de las fuentes de energía renovable.

Este dato, unido a la posterior fecha prevista para la derogación de las deducciones por inversiones en actividades de I+D+i, muestra cuáles son los fines extrafiscales que despiertan mayor interés en el legislador.

<sup>31</sup> Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 44.3 del TRLIS:

«Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior. Conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora.»

<sup>32</sup> Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 35.3 del RIS:

«A los efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 44 de la Ley del Impuesto, se entenderá que los elementos patrimoniales afectos a esta deducción a que se refiere el artículo 33 permanecen en funcionamiento si se mantienen durante el plazo establecido en el citado apartado los niveles de protección del medio ambiente previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración competente.»

#### 4. LAS BONIFICACIONES POR ACTUACIONES PARA EL APROVECHAMIENTO DE FUENTES DE ENERGÍA RENOVABLE EN LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

Para terminar este breve recorrido por la política tributaria de fomento del uso de las fuentes de energía renovables, es menester analizar someramente los beneficios fiscales que el legislador ha contemplado en el TRLHL para determinadas actuaciones de los sujetos pasivos encaminadas a tal finalidad.

Como sucedía con las deducciones contempladas en el artículo 39 del TRLIS, debe comenzarse otra vez expresando cierta crítica hacia la preocupación del legislador tributario por la cuestión, crítica que despierta el hecho de que estas bonificaciones que se establecen en el IBI, IAE, IVTM e ICIO son de carácter potestativo; esto es, en la medida en que la preocupación del legislador queda a expensas de que cada Entidad Local discrecionalmente establezca o no estas bonificaciones, consciente del estado de salud del que gozan por lo general las arcas públicas municipales, se cree que es más probable que la inquietud por el aprovechamiento de las fuentes de energía renovable que se alberga en el TRLHL desaparezca ante las necesidades recaudadoras de los órganos de gobierno locales.

Dicho lo anterior, regulando la exacción del IBI, establece el artículo 74.5 del TRLHL que «Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol». Este beneficio fiscal se condicionará a que «las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente».

Pues bien, en cuanto se refiere al ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía y considerando que esta será una tendencia de lógica generalización, en la medida en que el artículo 16.2 de la pionera Ley 2/2007, de 27 de marzo, de Fomento de las Energías Renovables y del Ahorro y la Eficiencia Energética, ha fijado la obligación de incorporar instalaciones para el aprovechamiento de la energía solar con fines térmicos en las edificaciones nuevas, reformadas, rehabilitadas, etc.<sup>33</sup>, se cree que los órganos de gobierno de las Entidades Locales no harán uso de la potestad para establecer esta bonificación de la cuota dada la importante pérdida de recursos financieros que ello supondría.

Esta hipotética inaplicación de la bonificación prevista en el artículo 74.5 del TRLHL por la causa apenas expuesta debe entenderse ciertamente como una renuncia de las Entidades Locales a su papel en el diseño de una política fiscal de fomento de las fuentes de energía renovable, sin embar-

<sup>33</sup> Véase lo dispuesto en el artículo 16.2 de la Ley 2/2007, de 27 de marzo, de Fomento de las Energías Renovables y del Ahorro y Eficiencia Energética, al respecto:

«Los edificios de nueva construcción y las obras de ampliación, modificación, reforma o rehabilitación que alteren la configuración arquitectónica de los edificios, según se define en el artículo 2.2 b) de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, deberán incorporar instalaciones solares térmicas de agua caliente utilizando preferentemente como energía auxiliar de apoyo el gas, pudiendo ser complementadas o sustituidas por cualquier otra instalación de aprovechamiento de energía renovable, de cogeneración o de aprovechamiento de calores residuales.»

A esta obligación se añade la prevista a similares efectos en el artículo 16.3 del mismo cuerpo legal, por la que se establece que:

«Se deberán incorporar sistemas de captación y transformación de energía solar por procedimientos fotovoltaicos en aquellos edificios y para aquellos usos y superficies construidas que reglamentariamente se establezcan, atendiendo, en todo caso, a las circunstancias enumeradas en el artículo 1.»

go, lejos de despertar crítica hacia las mismas, debería comprenderse este proceder, dado que el IBI, tras la reforma del sistema impositivo local, es verdaderamente la única fuente de ingresos tributarios propios con la que cuentan los ayuntamientos y demás corporaciones locales para atender sus competencias que, a diferencia de los recursos, no merman.

En términos similares al artículo 74.5 del TRLHL, el artículo 88.2 letra c) del TRLHL contempla en relación con el IAE la correspondiente bonificación que con idéntico porcentaje se prevé para los sujetos pasivos del impuesto que «Utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración».

Pues bien, más allá de que se consideran instalaciones para el aprovechamiento de las fuentes de energía renovable<sup>34</sup>, quiere destacarse la importancia cuantitativa que puede adquirir esta bonificación atendiendo a quiénes son los sujetos pasivos no exentos de este tributo; esto es, en la medida que hoy por hoy, tras la mencionada reforma de la LHL, este impuesto solo es pagado por aquellos empresarios que desarrollen actividades económicas con un importe neto de la cifra de negocios superior a un millón de euros<sup>35</sup>, se cree difícil que las Entidades Locales estén dispuestas a renunciar a parte del producto del mismo dado que, con los generosos términos de la exención del artículo 82 del TRLHL parcialmente transcrita, se les retiró una de sus principales fuentes de financiación.

Por su parte, en relación con el ICIO, el artículo 103.2 letra b) del TRLHL determina igualmente que las Ordenanzas Fiscales podrán regular «Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar», bonificación que, como en el IBI, quedará condicionada a que «las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación».

Atendiendo al porcentaje de esta bonificación en el ICIO, podría pensarse que el compromiso del legislador con la causa de la energía renovable es fuerte, pero, el contraste entre el necesario carácter temporal de las construcciones y obras y la normal permanencia de las instalaciones para el aprovechamiento de estas fuentes de energía hace ver que este beneficio fiscal se ha instaurado con cierta conciencia de la escasa aplicabilidad del mismo; en otras palabras, para salvaguardar la imagen de legislador en el cumplimiento de sus *deberes* en relación con el fomento del uso de las fuentes de energía renovable.

<sup>34</sup> Concretamente, se dispone en el artículo 88.2 del TRLHL que:

«A estos efectos, se considerarán instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables. Se considerarán sistemas de cogeneración los equipos e instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil. Realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal. Establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.»

<sup>35</sup> En este sentido, señala el artículo 82.1 letra c) del TRLHL que están exentos del IAE los siguientes sujetos pasivos:

«Las personas físicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.»

Finalmente, en relación con el IVTM, el artículo 95.6 del TRLHL contempla sendas bonificaciones de hasta el 75% de la cuota del impuesto en función de la incidencia en el medioambiente sea del carburante que consume, sea de las características del motor del vehículo gravado <sup>36</sup>.

## 5. CONCLUSIÓN

Pese a la insistencia de la Comisión Europea, en España la política fiscal no es un instrumento válido para el fomento del uso de las fuentes de energía renovable.

En concreto, (i) la reducción y desaparición en el IS de las deducciones por inversiones medioambientales, (ii) el carácter potestativo de los beneficios fiscales consagrados a tales efectos en la LHL y (iii) la casi anecdótica actuación de las Comunidades Autónomas, competentes por la materia, en este ámbito son algunos de los hechos que denotan esta inaptitud del instrumento tributario para el fomento del uso de las fuentes de energía renovable; inaptitud provocada por la reacia actitud del legislador a sacrificar los ingresos tributarios para la consecución de fines extrafiscales.

# Bibliografía

No se encontrarán tantas referencias que profundicen en el estudio de la política fiscal de fomento del uso de las fuentes de energía renovable, pese a ello, deben consultarse para su estudio:

BOKOBO MOICHE, S. [2001]: «Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente», *Impuestos*, número 13, págs. 112 a 125.

GARCÍA IZQUIERDO, S. [2004]: «La deducción por inversiones en activos fijos materiales destinados a la protección del medio ambiente I», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 254, págs. 3 a 31.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A. [2008]: «Impuesto sobre Sociedades 2007», Editorial Francis Lefebvre, Madrid, marginales 4260 a 4295.

MATA RODRÍGUEZ, M. [2000]: «Impuesto sobre Sociedades: Deducción por inversiones en protección del medio ambiente», *Quincena Fiscal*, número 4, págs. 39 a 46.

<sup>36</sup> El artículo 95.6 del TRLHL reconoce que:  
«Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, las siguientes bonificaciones:  
a) Una bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.  
b) Una bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.»