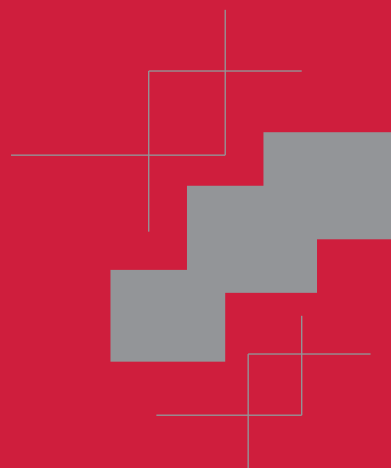




Fundación
Impuestos y
Competitividad

IMPOSICIÓN MEDIOAMBIENTAL: REFLEXIONES PARA UNA FUTURA REFORMA



IMPOSICIÓN MEDIOAMBIENTAL: REFLEXIONES PARA UNA FUTURA REFORMA

Con la colaboración de:



EDITA: **Fundación Impuestos y Competitividad**
Pº de la Castellana 135, 7ª Planta, 28046 Madrid
info@fundacionic.com

Edición: **Julio 2018**

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ISBN: **978-84-09-02843-6**

Depósito Legal: **M-19944-2018**

AUTORES*

Deloitte Asesores Tributarios
EY Abogados

El presente documento refleja el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante la autoría del mismo corresponde a las personas o entidades arriba mencionadas, a las que resultan imputables en exclusiva las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora.

* Este libro es fruto de un trabajo colectivo, con participación de varios profesores universitarios y de profesionales de todos los patronos de la Fundación Impuestos y Competitividad, si bien la autoría se atribuye a Deloitte Asesores Tributarios EY Abogados como firmas Coordinadoras del proyecto.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN Y NOTA METODOLÓGICA	11
--	----

PRIMERA PARTE

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES	15
---	----

Capítulo I.

1. DEFINICIONES RELEVANTES Y CONSIDERACIONES GENERALES A EFECTOS DEL ESTUDIO	19
---	-----------

Pablo Renieblas Dorado (DELOITTE)

1.1. MARCO NORMATIVO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	19
1.2. MARCO NORMATIVO ESPAÑOL	21
1.3. CONCEPTO DE MEDIO AMBIENTE	23
1.4. CONCEPTO DE CONTAMINACIÓN	24
1.5. CONCEPTO DE IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL	30
1.6. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA POSTURA DE KIOTO	33

Capítulo II.

2. ORIENTACIONES GENERALES DE ORGANISMOS INTERNACIONALES (OCDE, FMI, UE)	39
---	-----------

Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño (EY)

2.1. INTRODUCCIÓN.....	39
2.2. EL MARCO DE LA OCDE	41
2.3. EL ENTORNO DEL FMI	50
2.4. EL MARCO COMUNITARIO	55

Capítulo III.

3. EL CONTEXTO DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA 63

*Juan José Blanco Martín y Maite Maurenza García (KPMG),
Enrique Ortiz Calle (UNIVERSIDAD CARLOS III)*

- 3.1. REPARTO COMPETENCIAL: ADMINISTRACIONES PÚBLICAS INVOLUCRADAS 63
- 3.2. LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN EL CONTEXTO DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: TRIBUTOS CEDIDOS Y PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN 97
- 3.3. LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL PARA LAS CORPORACIONES LOCALES 109

SEGUNDA PARTE

EL GRAVAMEN DE LAS DISTINTAS FUENTES DE IMPACTO AMBIENTAL, EN ESPAÑA Y EN EL DERECHO COMPARADO 119

Capítulo IV.

1. FISCALIDAD DE LA ENERGÍA Y LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS 123

Miguel Bastida Peydro y Javier Bordón Valiente (URIA MENÉNDEZ)

- 1.1. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN EN ESPAÑA 123
- 1.2. PERSPECTIVAS RELEVANTES A NIVEL UE / DERECHO COMPARADO 144
- 1.3. RECOMENDACIONES DE MEJORA 150

Capítulo V.

2. FISCALIDAD DE LAS EMISIONES A LA ATMOSFERA (COX, SOX, NOX, FLUORADOS, ETC.) 157

Enrique Tejedor de la Fuente (PwC)

- 2.1. ANTECEDENTES 157
- 2.2. RÉGIMEN DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN . 159
- 2.3. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN EN ESPAÑA 163
- 2.4. PERSPECTIVAS RELEVANTES A NIVEL UE 180
- 2.5. RECOMENDACIONES DE MEJORA 182

Capítulo VI.

3. RESIDUOS SÓLIDOS 187

Antonio Barba de Alba y Teresa Urcelay Martínez (CUATRECASAS)

- 3.1. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN EN ESPAÑA 187
- 3.2. PERSPECTIVAS RELEVANTES A NIVEL UE / DERECHO
COMPARADO..... 210
- 3.3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... 215

Capítulo VII.

4. AGUA: VERTIDOS, EXTRACCIÓN Y UTILIZACIÓN 219

Antonio Barba de Alba y Teresa Urcelay Martínez (CUATRECASAS)

- 4.1. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN EN ESPAÑA 219
- 4.2. RECOMENDACIONES DE MEJORA..... 242

Capítulo VIII.

5. VEHICULOS..... 247

Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño (EY)

- 5.1. INTRODUCCIÓN: LA FALLIDA ARMONIZACIÓN
COMUNITARIA DE LA FISCALIDAD DE LOS VEHÍCULOS 248
- 5.2. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS
DE TRANSPORTE (IEDMT) 250
- 5.3. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA
(IVTM) 253
- 5.4. PROPUESTAS YA EMITIDAS PARA LA REESTRUCTURACIÓN
DE LA FISCALIDAD DE LOS VEHÍCULOS 254
- 5.5. PROPUESTAS DE MEJORA 257

Capítulo IX.

**6. OTRAS FUENTES DE IMPACTO AMBIENTAL: AERONAVES, ENERGÍA
NUCLEAR, IMPUESTOS A LA EXTRACCIÓN, RUIDO, ETC. 261**

Antonio Albarrán Jiménez (BAKER MCKENZIE)

- 6.1. SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA 261
- 6.2. PERSPECTIVAS RELEVANTES A NIVEL UE / DERECHO
COMPARADO..... 274
- 6.3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... 277

Capítulo X.

7. LA UTILIZACIÓN DE INCENTIVOS AMBIENTALES EN LOS IMPUESTOS TRADICIONALES: ESPECIAL REFERENCIA A LOS IMPUESTOS ESTATALES DIRECTOS	287
<i>José M^a Cobos Gómez y Antonio Fernández de Buján y Arranz (GARRIGUES)</i>	
7.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	289
7.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	343
7.3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	360
7.4. PROPUESTAS DE AMBIENTALIZACION.....	362

TERCERA PARTE

EVALUACIÓN DE LA SITUACIÓN DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA Y RECOMENDACIONES DE MEJORA	365
---	------------

Capítulo XI.

1. ANÁLISIS DE LOS INFORMES SOBRE FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA.....	369
1.1. INTRODUCCIÓN.....	369
1.2. INFORME DEL FMI.....	370
1.3. INFORMES DE LA COMISIÓN EUROPEA	371
1.4. INFORMES DE LA OCDE	376
1.5. INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL(2014)	391
1.6. INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL MODELO DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA (2017)	410
1.7. INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN LOCAL (2017)	414
<i>Pedro Herrera Molina (UNIVERSIDAD NACIONAL DE EDUCACIÓN A DISTANCIA)</i>	
1.8. INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS DE TRANSICIÓN ENERGÉTICA (2018)	416
<i>Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño (EY)</i>	
1.9. ANÁLISIS DE VIABILIDAD Y CONVENIENCIA DE LAS MEDIDAS PROPUESTAS EN ESTOS INFORMES	425
<i>Pablo Renieblas Dorado (DELOITTE)</i>	

Capítulo XII.

2. RECOMENDACIONES DE MEJORA, OTRAS CONSIDERACIONES PARA UNA POSIBLE REFORMA.....	433
<i>Pablo Renieblas Dorado (DELOITTE)</i>	
<i>Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño (EY)</i>	
2.1. OPCIONES DE POLÍTICA LEGISLATIVA, RECOMENDACIONES, DE CARA A LA REFORMA DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL	433
2.2. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES DE MEJORA RESPECTO DEL GRAVAMEN DE LAS DIVERSAS FUENTES DE IMPACTO MEDIOAMBIENTAL	462

CAPÍTULO X

LA UTILIZACIÓN DE INCENTIVOS AMBIENTALES EN LOS IMPUESTOS TRADICIONALES: ESPECIAL REFERENCIA A LOS IMPUESTOS ESTATALES DIRECTOS

José M^a Cobos Gómez y Antonio Fernández de Buján y Arranz (Garrigues)

7. LA UTILIZACIÓN DE INCENTIVOS AMBIENTALES EN LOS IMPUESTOS TRADICIONALES: ESPECIAL REFERENCIA A LOS TRIBUTOS ESTATALES DIRECTOS

INTRODUCCIÓN

Existe un amplio consenso sobre la potencialidad del tributo como un instrumento eficaz en la lucha contra la degradación del medio ambiente en tanto en cuanto puede, sobre la base del principio clásico de “quien contamina paga”, desincentivar conductas perjudiciales para el entorno y, a la inversa, fomentar e incentivar otras más acordes con la racional utilización de los recursos. El fundamento jurídico de esa utilización se encuentra en la Ley General Tributaria, cuyo artículo 2 señala que los tributos, además de tener como fin primordial la obtención de los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución (entre los que se encuentra la protección del medio ambiente, recogida en su artículo 45).

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

derechos de emisión. Y en este contexto es en el que tradicionalmente se identifica el Derecho Tributario Ambiental con la introducción de nuevos tributos ambientales, entendiéndose por tales aquellos que están directamente orientados a la protección del medio ambiente. Un amplio análisis de los mismos y de los problemas derivados de esa opción legislativa se ha realizado en los capítulos previos de esta obra.

Sin embargo, ha recibido una menor atención la utilización de las figuras tributarias actualmente existentes, que en su origen no fueron diseñadas para la protección del medio ambiente, sino como instrumento con una mera finalidad recaudatoria para hacer frente a los gastos públicos, gravando distintas manifestaciones clásicas de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo).

Existe igualmente un amplio consenso doctrinal en España sobre la necesidad de incidir sobre los tributos “ordinarios” mediante la incorporación a los mismos de la variable ambiental con carácter previo a la introducción indiscriminada de nuevos tributos ambientales, todo ello en aras de una adecuada articulación de una reforma fiscal verde. Por todos, podemos citar la cualificada opinión de Herrera Molina, para quien *“la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario debe llevarse a cabo con tanta decisión como cautela, evitando una restricción desproporcionada del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”*. Para ello, propone eliminar aquellas medidas que restringen el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica y que, a su vez, fomentan conductas perjudiciales para el medio ambiente, reorientar más decididamente hacia fines ambientales aquellos tributos ya vigentes cuya justificación es dudosa, la introducción de elementos ambientales en la estructura de los impuestos “ordinarios” (deducciones, tipos reducidos, etc.) y, finalmente, la introducción de nuevos tributos ambientales, si bien evitándose una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal, pues *“la verdadera «reforma fiscal ecológica» debe llevarse a cabo introduciendo el interés ecológico en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos”*¹¹³.

(113) Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 45-46. Y es que, como afirma Villar Ezcurra, la política económica en la que se enmarca la polí-

Dedicaremos de esta forma las siguientes páginas a revisar las variables ambientales existentes en los principales tributos directos de nuestro sistema tributario estatal y a valorar la posible incorporación de nuevos elementos que permitan reverdecer o ambientalizar los tributos tradicionales que lo conforman.

7.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades no puede categorizarse como un tributo extrafiscal ambiental, sin perjuicio de lo cual es posible la incorporación a su estructura de elementos medioambientales que, con la finalidad de favorecer la política medioambiental, atenúen la aplicación de los principios de capacidad económica y de neutralidad¹¹⁴, tal y como comentaremos en la siguientes páginas.

7.1.1. Ingresos ambientales

Con carácter general, los ingresos medioambientales no presentarán ninguna particularidad desde el punto de vista fiscal respecto al resto de ingresos contables, lo que conllevará su plena integración en la base imponible, sin que encontremos incentivos fiscales en este ámbito¹¹⁵.

La única excepción la encontramos en relación con las subvenciones para la explotación de fincas forestales, ya que, conforme al artículo 19.6 de la LIS, no se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a los sujetos pasivos de este impuesto que exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción

tica ambiental puede y debe contar con los instrumentos tributarios, ya sea mediante la introducción de nuevos tributos ecológicos o la utilización de técnicas desgravatorias en forma de exenciones, bonificaciones o deducciones, Villar Ezcurra, Marta, "Los tributos ambientales en el marco de un desarrollo sostenible", en Utrera Caro, Sebastián Félix y Piñar Mañas, José Luis (Coords.), Desarrollo sostenible y protección del medio ambiente, Civitas, Madrid, 2002, pág. 400.

(114) Carbajo Vasco, Domingo, "La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades", Impuestos, nº 9, 2010, pág. 5.

(115) Martínez Lozano, Juan Miguel, "Primera aproximación a los incentivos fiscales para la protección de las especies protegidas. El caso del águila imperial", Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 15/2010, págs. 75-76.

medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años. Como ha señalado Márquez Molero, este alivio de la carga fiscal constituye una buena base de partida para una política forestal activa basada en instrumentos tributarios, si bien considera que, dados los limitados rendimientos que se obtienen de esta actividad frente a la importancia del objetivo de conservación de los espacios naturales, se ha de adecuar la tributación de dichos rendimientos a su características esenciales, como son la irregularidad de los rendimientos, las cuantiosas inversiones de capital y de conservación exigidas y los elevados riesgos (incendios y plagas)¹¹⁶, pudiendo añadirse, con Fernández Orte, que las externalidades de los montes son capitalizadas por la sociedad en su conjunto¹¹⁷. Sin embargo, el resto de subvenciones ambientales, no relacionadas con las explotaciones forestales, se encontrarán sujetas y no exentas de tributación, no presentándose especialidad alguna respecto a las demás subvenciones que se contabilizan como ingreso.

Atendiendo a la tipología de sujetos pasivos, podemos hacer asimismo referencia a las exenciones previstas para determinadas categorías de rentas obtenidas por las entidades sin ánimo de lucro, que tienen por objeto establecer un marco normativo fiscal que reconozca la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública¹¹⁸.

En este contexto, no observamos una política específica de promoción de las conductas favorables al medio ambiente a través de la reducción de los ingresos tributables, especialmente para incrementar las inversiones medioambientales y, particularmente, en el caso de subvenciones para apoyar este tipo de inversiones, sin perjuicio de la posibilidad, como veremos más adelante, de establecer bonificaciones o tipos impositivos reducidos para las rentas derivadas de determinadas actividades e inversiones.

(116) Este autor destaca que cualquier alivio de la carga fiscal permite, a costa de una pequeña reducción de la recaudación, constituir un estímulo para los objetivos prioritarios de la Administración forestal, Márquez Molero, Rafael, "Medidas para la protección fiscal de los espacios naturales", Noticias de la Unión Europea, nº 261, octubre de 2006, pág. 45.

(117) Fernández Orte, Jaime, "La variable medioambiental en la imposición estatal", Crónica Tributaria, nº 132, 2009, pág. 118.

(118) Nos referimos a la Ley 49/2002 y al régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas regulado en el capítulo XIV del título VII de la LIS.

A la vista de esta situación, Martínez Lozano¹¹⁹ ha propuesto la adopción de diversas medidas que, si bien para el supuesto específico de la protección del águila imperial, podrían generalizarse a otro tipo de fines ambientales, como son la exención (total o parcial) de las subvenciones medioambientales o la exención para las rentas resultantes (para el caso de que las hubiera) de las investigaciones científicas que permitan un mayor y mejor conocimiento del medio ambiente o, en otro caso, el establecimiento de deducciones que incentiven dichas investigaciones.

Por último, como apunta González Sánchez, es importante la adecuada coordinación de las medidas de gasto público con las políticas comunitarias, poniendo como ejemplo los cuestionables efectos medioambientales de las ayudas para el abandono y arranque de determinadas plantaciones previstas en la Disposición Adicional Tercera de la LIS¹²⁰.

7.1.2. Gastos ambientales

Desde el punto vista fiscal, los gastos medioambientales no presentan ninguna particularidad respecto al resto de gastos contables. Por tanto, tendrán la consideración de gastos deducibles en la medida en que concurren los requisitos generales de deducibilidad que se infieren de los artículos 10.3, 11 y 15 de la LIS: (i) contabilización, (ii) imputación al ejercicio de su devengo, (iii) correlación con los ingresos, (iv) justificación y (v) no restricción de su deducibilidad conforme al artículo 15 de la LIS.

De la relación de gastos no deducibles, por su potencial relación con la actividad ambiental, podemos destacar, en primer lugar, las multas y sanciones¹²¹, entre las que obviamente se encuentran derivadas de la infrac-

(119) Martínez Lozano, Juan Miguel, "Primera aproximación a los incentivos...", op. cit., págs. 75-76.

(120) González Sánchez, Manuel, *Tributación de las ayudas comunitarias*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 171-172.

(121) Sin embargo, Corona Ramón ha defendido que el gasto por multas y sanciones tuviera la condición de ser deducible, con el argumento de que, pese a derivarse de una actuación incorrecta, su importe no debería ser objeto de una penalización adicional como consecuencia de su finalidad, Corona Ramón, Juan, "Estudio Introductorio", en Instituto de Estudios Económicos, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos nº 3/1992, pág. XLII. De hecho, esta no es una solución extraña en el Derecho comparado, habiendo puesto de manifiesto Bilbao Estrada que prácticamente la mitad de los Estados miembro permite la deducción de este gasto, Bilbao Estrada, Iñaki, *Cambio Climático y Derecho Tributario: un compromiso con el medio ambiente*, Fundación Universidad San Pablo CEU, Valencia, 2009, págs. 57-58.

ción de la normativa ambiental¹²² (por ejemplo, las derivadas del incumplimiento de las obligaciones derivadas de normativa reguladora del mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero)¹²³. En segundo lugar, tampoco tienen la consideración de deducibles los donativos y liberalidades, con independencia de que se realicen a favor de fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro cuyo objeto esté relacionado con la protección del medio ambiente o la realización de actividades de conservación ambiental¹²⁴, si bien en determinados casos podrán dar derecho a la aplicación de una deducción en la cuota como incentivo al mecenazgo¹²⁵.

-
- (122) Estos gastos ni siquiera tendrían la consideración de gastos ambientales desde el punto de vista contable y la vista de la Recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas, ya que, aunque están relacionados con el impacto de las operaciones de la empresa en el medio ambiente, estos costes no evitan, reducen o reparan el daño causado al medio ambiente. Por esta razón, para Pérez Alemán, Déniz Mayor y Bona Sánchez resulta confuso y sorprendente que estos conceptos se incluyan por la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002 en el ámbito de los gastos medioambientales, aun cuando se califiquen como extraordinarios. Pérez Alemán, Jerónimo, Déniz Mayor, José Juan y Bona Sánchez, Carolina, "Diferencia entre gastos y costes ambientales: Su incidencia en las empresas de aguas", *Partida Doble*, nº 164, marzo de 2005, pág. 73.
- (123) Bilbao Estrada, Iñaki y Mateos Ansótegui, Ana Isabel, "El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión de gases de efecto invernadero", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 285, 2006, pág. 126; Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, "El régimen tributario de los derechos de emisión en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF", en Bilbao Estrada, Iñaki, García Prats, Francisco A. y Cornejo Pérez, Alberto (Coords.), *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: Estado de Situación y Perspectivas de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pág. 376.
- (124) Como en el caso de las sanciones, se ha discutido la naturaleza ambiental de este tipo de gastos, dada la dificultad para determinar los beneficios ambientales que reportan, al no tener un impacto efectivo y medible sobre el medio ambiente natural, sino más bien un impacto indirecto potencialmente positivo, como ocurre con las ayudas y subvenciones para la investigación, las actividades de formación o las campañas de ahorro energético. Por esta razón, Déniz Mayor propone como un posible criterio, si bien advierte de su subjetividad, la evaluación del propósito último, de forma que si este fuera provocar en el público objetivo determinados comportamientos que pudieran traducirse en impactos relevantes, ya fueran de carácter directo o indirecto, sobre el medio ambiente, el gasto sería merecedor de la calificación como gasto ambiental. Déniz Mayor, José Juan, "La regulación de la información contable medioambiental en España. La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del 25 de marzo de 2002", *Contaduría y Administración*, nº 221, enero-abril 2007, pág. 176.
- (125) No obstante, Carabajo Vasco ha propuesto la creación de un "Fondo Nacional para el Cambio Climático" cuyas dotaciones mediante donativos fueran fiscalmente deducibles para los donantes, Carabajo Vasco, Domingo, "La economía del cambio climático y la fiscalidad", *Crónica Tributaria*, nº 142, 2012, pág. 37.

Por tanto, superado el concepto de “necesidad” del gasto para su deducibilidad, no debe existir obstáculo alguno para la deducción de los gastos voluntarios de mejora ambiental de la empresa¹²⁶. Y, en coherencia con las políticas ambientales, algunos autores han sugerido la revisión de los criterios de deducibilidad para negarla a aquellos gastos de los que se pueda derivar un daño ambiental, como puede ser la deducción de gastos incurridos en la compra de productos altamente contaminantes (pesticidas, fertilizantes o componentes radiactivos)¹²⁷.

Asimismo, de la combinación de los artículos 10 y 15 de la LIS se desprende que los tributos autonómicos ambientales¹²⁸ tendrán la considera-

-
- (126) Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, op. cit., pág. 306; Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo”, en Yábar Sterling, Ana (Coord.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pág. 148; Fernández Amor, José Antonio, “Reflexiones sobre el fomento público de la responsabilidad...”, op. cit., pág. 54; Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 149. Y en este mismo sentido se manifiesta, en relación con los gastos vinculados a la responsabilidad social empresarial, Villaverde Gómez, María Begoña, “Fomento público de la responsabilidad social corporativa: Fiscalidad”, en Pérez Carrillo, Elena F., *Gobierno corporativo y responsabilidad social de las empresas*, Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 378 y 379; Villaverde Gómez, María Begoña, “La responsabilidad social de la empresa. Un examen desde el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 7, 2011, pág. 15.
- (127) Guervós Maíllo, María Ángeles, “Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental”, *Díkaion: revista de actualidad jurídica*, nº 5, 1996, págs. 271-272; Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, “La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España”, *Hacienda Pública Española*, nº 141-142, 1997, pág. 211; Guervós Maíllo, María Ángeles, “Medidas fiscales de protección ambiental”, op. cit., pág. 145; Guervós Maíllo, María Ángeles, “La tributación ambiental”, en Melgosa Arcos, Fco. Javier (Coord.), *Estudios de Derecho y Gestión Ambiental (II)*, Fundación Cultural Santa Teresa, Ávila, 1999, pág. 660; Jiménez Hernández, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pág. 114.
- (128) Así, por ejemplo, se afirmó del ahora extinto impuesto balear sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente, Adame Martínez, Francisco David, “El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 79, 2003, pág. 455. Del mismo modo, en relación con el impuesto castellano-leonés sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico, Fernández López, Roberto Ignacio, “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energías renovables”, *Quincena Fiscal*, nº 22/2010 (versión electrónica), pág. 39.

ción de gasto fiscalmente deducible¹²⁹, en la medida en que no sean recuperables por la empresa, puesto que constituyen un gasto necesario para el desarrollo de una actividad que no está prohibida y, por tanto, no tienen carácter sancionador¹³⁰.

Mención aparte debe realizarse de los gastos financieros, cuya deducibilidad se ha restringido desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012. Sin ser este el lugar para analizar la oportunidad de esta medida y su compatibilidad con los principios de equidad y capacidad económica, cabe destacar que esta limitación puede suponer un obstáculo para que las empresas afronten la realización de inversiones medioambientales, especialmente en sectores con un elevado nivel de endeudamiento y planificadas a muy largo plazo, como puede ser el de las energías renovables¹³¹, por lo que una medida para fomentar las mismas podría ser, precisamente, eliminar las restricciones para la deducibilidad de los gastos derivados de su financiación.

7.1.3. Provisiones medioambientales

Una categoría especial de gastos son los derivados de la dotación de provisiones medioambientales. De la combinación de los artículos 10.3 y 14 de

-
- (129) Soler Roch, María Teresa, "El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental", en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 95; Fernández López, Roberto Ignacio, "Un nuevo enfoque de la tributación ambiental...", *op. cit.*, págs. 39-40. Estos autores destacan el "paradójico pero lógico efecto" del principio quien contamina paga de reducir la capacidad económica del contribuyente en términos de renta, que es parcialmente compensada al deducirse el gasto en la base imponible (la deducción plena se alcanzaría con la deducción en la cuota), soportando así parte del coste la Hacienda estatal, distinta de la que generó el ingreso (la Hacienda autonómica).
- (130) Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, "Intentos de codificación del Derecho tributario ambiental (una aproximación a esta tendencia en los distintos ámbitos territoriales)", *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, octubre de 2006, pág. 11.
- (131) Así, por ejemplo, Sánchez García hace referencia a las severas medidas adoptadas en materia tributaria que comprometen las inversiones de proyectos de energías renovables y, en particular, la limitación financiera que esta medida supone para este tipo de proyectos caracterizados por su alto nivel de endeudamiento ("*project finance*"), lo que obliga a revisar los planes de negocio de cada proyecto y a posibles renegociaciones con las entidades financieras que han concedido la financiación del proyecto, Sánchez García, José Angel, "Energías renovables: sector fotovoltaico. Revisión del sector y pronunciamientos jurisprudenciales", *Sepin Administrativo*. Noviembre 2012 (versión electrónica), págs. 3-4.

la LIS resulta que la regla general será la de que las dotaciones a las provisiones tendrán la consideración de gasto deducible, salvo que el artículo 14 disponga lo contrario, aproximándose de esta forma la normativa contable y la normativa fiscal.

Sin embargo, en lo que aquí nos interesa, la LIS establece que no tendrán la consideración de deducibles los siguientes gastos:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas, de donde se desprende que las provisiones de origen legal o contractual sí tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible.
- Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales, salvo que se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria¹³².

Estos gastos se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

La coexistencia e interrelación de ambas reglas ha dado lugar a un amplio debate. En nuestra opinión, la regla especial para las provisiones medioambientales únicamente debería resultar de aplicación para aquellos supuestos en que las provisiones no sean deducibles de acuerdo con la regla general prevista para las obligaciones de origen implícito o tácito. En consecuencia, las provisiones ambientales derivadas de obligaciones legales y contractuales serían deducibles en todo caso y, únicamente en el caso de que su origen se encontrase en obligaciones implícitas o tácitas, sería precisa la formulación de un plan y su aprobación por la Administración tributaria para que la provisión tuviera la consideración de fiscalmente deducible. Esta interpretación se apoya en la inexistencia de una razón objetiva que justifique un peor tratamiento fiscal para las provisiones para actuaciones medioambientales con un origen legal o contractual respecto a las provisiones de distinta naturaleza, pero cuyo origen se encontrase igualmente en obligaciones de carácter legal o contractual. Obsérvese que el subjetivismo del carácter unilateral y voluntario que define a las obligaciones tácitas no se encuentra en las obligaciones medioambientales derivadas de una norma legal o reglamentaria, igual que no se encuentra en las obligaciones de cualquier otra naturaleza con el mismo origen legal o contractual.

(132) El procedimiento para la resolución de los planes que se formulen se encuentra regulado en los artículos 10 y 12 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Esta interpretación, por otra parte, mantendría el esquema y espíritu de la redacción del artículo 13 del TRLIS con anterioridad a la modificación de 2007, cuyo apartado 1 establecía la regla general de no deducibilidad (para las provisiones para cubrir riesgos probables, eventuales o futuros), mientras que el apartado 2 recogía las reglas especiales que permitían considerar deducibles provisiones que no lo serían conforme a la referida regla general. Pues bien, este mismo esquema sería el que inspiraría la interpretación aquí defendida, en la que la regla general sería la no deducibilidad de las provisiones medioambientales derivadas de las obligaciones implícitas o tácitas (como cualquier otra provisión), salvo que se aprobase por la Administración tributaria el plan formulado por el contribuyente, en cuyo caso entraría en juego la regla especial de deducibilidad¹³³.

Sin embargo, hemos de advertir que esta no es la interpretación que ha mantenido la Dirección General de Tributos en las dos consultas que ha evacuado sobre esta cuestión¹³⁴. De acuerdo con dichas consultas, es clara la posición de este Centro Directivo en el sentido de que la deducibilidad de las provisiones medioambientales, incluso en el caso de que su origen sea legal o contractual, únicamente se admitirá en la medida en que exista un plan formulado por el sujeto pasivo que haya sido aceptado por la Administración tributaria.

En consecuencia, para promover que las empresas no sólo se limiten al mero cumplimiento de sus obligaciones ambientales, sino que asuman mayores compromisos que los que estrictamente marca la Ley, sería razonable que dichos compromisos, cuando fueran adoptados de forma voluntaria y no por una exigencia legal, recibieran el mismo tratamiento, de forma que

(133) En cierta manera, podría encontrarse un apoyo para esta interpretación en el análisis que realizan Bilbao Estrada y Mateos Ansótegui de la evolución del tratamiento fiscal de las provisiones, cuando afirman que *“mientras el antiguo art. 13.1 del TRLIS impedía deducir las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables, la nueva redacción del citado precepto establece que no serán deducibles los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas”*, Bilbao Estrada, Iñaki y Mateos Ansótegui, Ana I., *“Los derechos de emisión y su contabilización: especial referencia a la provisión por derechos de emisión tras el nuevo Plan General de Contabilidad y la reforma del Impuesto sobre Sociedades”*, en Bilbao Estrada, Iñaki, García Prats, Francisco A. y Cornejo Pérez, Alberto (Coords.), *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: Estado de Situación y Perspectivas de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pág. 349.

(134) Consultas de 2 de abril de 2009 (V0678-09) y 26 de junio de 2009 (V1544-09).

el Impuesto sobre Sociedades mostrara su capacidad para fomentar fines extrafiscales de carácter ambiental¹³⁵. Dicho fin se alcanzaría mediante la interpretación que hemos propuesto, en virtud de la cual las obligaciones legales o contractuales serían deducibles al igual que el resto de provisiones y las obligaciones tácitas podrían dar lugar a provisiones deducibles, eso sí, siempre que, al objeto de garantizar suficiente objetividad en el compromiso de la empresa, se encontrara justificado en un plan formulado y aprobado por la Administración. Y decimos Administración, sin apellidos, porque probablemente lo más razonable es que para la aprobación de los planes medioambientales se requiriera la intervención de la Administración ambientalmente competente, de la forma sugerida por Herrera Molina en relación con la redacción original del artículo 13.2 del TRLIS¹³⁶ y de forma similar a la que estaba prevista para la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente regulada en el artículo 39 del TRLIS, pues al dejar su aprobación en manos de la Administración tributaria, como prevé actualmente el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, puede entenderse que se da prioridad a la finalidad recaudatoria del Impuesto sobre Sociedades frente al fin extrafiscal de la protección del medio ambiente, además de perderse eficacia para alcanzar este último objetivo.

Finalmente, queremos llamar la atención sobre un factor, en relación con esta misma cuestión, que no debe olvidarse: la adecuada protección del medio ambiente exige la primacía de las medidas preventivas frente a las correctoras, pudiendo asociarse, en numerosos casos, las primeras con obligaciones tácitas y las segundas con obligaciones legales¹³⁷, por lo que para

(135) En este sentido, Carbajo Vasco ha recomendado la modificación del artículo 13.2 del TRLIS para permitir la deducibilidad de las dotaciones de provisiones medioambientales, Carbajo Vasco, Domingo, "La economía del cambio climático y la fiscalidad", *op. cit.*, pág. 37.

(136) Herrera Molina, Pedro Manuel, "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo", *Impuestos*, nº 15-16, 1996, pág. 1061.

(137) En este sentido, Cannon recuerda que "la prevención significa introducir cambios en los métodos que representan una amenaza para el ambiente, antes que sean obligados por la ley", lo cual presenta como ventajas que este enfoque resulta compatible con la política general de la empresa, en vez de ser impuesta por la ley, y que contribuye a una mejor relación entre la empresa y la comunidad, Cannon, Tom, *La responsabilidad de la empresa. Respuesta a los nuevos retos sociales, económicos, legales, éticos y de medio ambiente*, Ediciones Folio, Barcelona, 1994, pág. 243.

alcanzar la más eficaz protección ambiental sería aconsejable revisar el tratamiento fiscal de las provisiones medioambientales y la interpretación administrativa que de esta cuestión se viene realizando.

7.1.4. El deterioro y la amortización de los activos ambientales

El artículo 13.2 de la LIS dispone que no serán deducibles las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio. Ahora bien, la no deducibilidad de estos deterioros dará lugar a una diferencia temporal, puesto que ganarán deducibilidad en los términos establecidos en el artículo 20 de la LIS.

Por lo tanto, una forma sencilla de incentivar la realización de inversiones medioambientales sería admitiendo fiscalmente su deterioro en los mismos términos en que se reconozca desde el punto de vista contable, recuperando la situación previa a la reforma fiscal. Al fin y al cabo, como se indica en el propio Preámbulo de la LIS, la nueva regla de no deducibilidad de los deterioros se enmarca entre las medidas adoptadas para tratar de ampliar la base imponible del impuesto, con la finalidad de alcanzar la estabilización de los recursos y la consolidación fiscal, mediante una distribución más equilibrada en el tiempo de los gastos asociados a las inversiones, sin que la variación en el valor patrimonial de los elementos del activo incida en la base imponible. Por tanto, no nos encontramos ante un elemento estructural de la base imponible y la existencia de un bien constitucionalmente protegido como es el medio ambiente justificaría una ruptura de la regla de no deducibilidad del deterioro que afecte a los activos ambientales.

Por otra parte, los activos no corrientes han de ser objeto de amortización, la cual se configura en el artículo 12.1 de la LIS como un gasto deducible cuando correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

La reforma fiscal ha supuesto una notable simplificación de las tablas de amortización, que pretende ser más actualizada y de mejor aplicación práctica. En relación con las antiguas tablas, Herrera Molina, consideró criticables las lacónicas menciones a los bienes ambientales y los amplios plazos de vida útil que se preveían. Y ello porque “hubiera sido deseable un tratamiento más detallado de las instalaciones anticontaminantes, habida cuenta de que algunas pueden quedar obsoletas en períodos breves debido al adelanto tecnológico o al aumento de los niveles exigidos por las normas ad-

ministrativas”, en cuyo caso el contribuyente se vería obligado a probar la depreciación conforme a lo previsto en el artículo 12.1e) de la LIS) para que la amortización fuera deducible¹³⁸. En este punto, Herrera Molina y Vaquera García coinciden en que la adecuación de los coeficientes de amortización no constituye un beneficio fiscal, sino una correcta aplicación de principio de capacidad económica que, en este caso, sería favorable al medio ambiente¹³⁹.

Tras la reforma fiscal y la consiguiente simplificación de la tabla de amortización, el problema se ha agravado, puesto que las anteriores y exiguas referencias a los activos ambientales son prácticamente inexistentes. La única referencia reconocible es la realizada a las centrales renovables, para las que se establece un coeficiente máximo de amortización del 7% y un período máximo de amortización de 30 años, lo que supone una parca consideración de los activos medioambientales.

Por otra parte, las reglas de amortización fiscal se pueden impregnar de un componente extrafiscal mediante la utilización de los regímenes de amortización acelerada¹⁴⁰ (entre los que se incluye la libertad de amortización), que pueden utilizarse como un elemento positivo si se configura como un beneficio fiscal dirigido a promover la realización de determinados tipos de incentivos, en este caso medioambientales¹⁴¹. De hecho, este

(138) Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1061; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 303.

(139) Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 303; Vaquera García, Antonio, *La fiscalidad y el medio ambiente*, *op. cit.*, pág. 150.

(140) Esta posibilidad existe, por ejemplo, en Holanda, para aquellos activos que no son comunes (o que no se han generalizado) en los Países Bajos, que no han sido utilizados con anterioridad y que pueden contribuir significativamente a los efectos adversos sobre el ambiente, Gil García, Elizabeth, *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 374.

(141) Colao Marín, Pedro, *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Elcano, 1995, págs. 145 y 149-150; Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 262 y 264; Rosembuj, Tulio, “La convergencia entre el Derecho ambiental y el Derecho tributario”, *Quincena Fiscal*, nº 13, julio de 1997, pág. 14; Rosembuj, Tulio, *El impuesto ambiental*, Editorial El Fisco, Barcelona, 2009, pág. 77; Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37; Martínez Lozano, Juan Miguel, “Primera aproximación a los incentivos...”, *op. cit.*, pág. 76; Magadán Díaz, Marta, “La fiscalidad aplicada al medio ambiente”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 234, 1994, pág. 1249.

régimen existió en nuestro ordenamiento tributario bajo la vigencia de la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico y se encuentra actualmente vigente en los territorios forales vascos¹⁴².

No obstante, como ha advertido Herrera Molina, las medidas que afectan al ritmo de amortización puedan suponer una quiebra el principio de capacidad económica que debe reflejarse en la base imponible y tal capacidad queda desfigurada al introducir elementos extrafiscales¹⁴³. Sin embargo, para este autor, la libertad de amortización puede ser razonable, aun cuando no constituiría un verdadero beneficio fiscal, cuando las características propias de una inversión ambiental impidan conocer su vida útil¹⁴⁴, dificultando la fijación de un período objetivo de amortización para determinados gastos activados como inmovilizado inmaterial, en cuyo caso podría estar justificado que el contribuyente los amortice al ritmo que estime oportuno¹⁴⁵.

(142) Conforme al artículo 21 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya, de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava y de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa, podrán amortizarse libremente:

- Los elementos del inmovilizado material nuevos afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa correspondiente.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible relacionados directamente con la limpieza de suelos contaminados para aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco.

La aplicación de la libertad de amortización en los casos anteriores se solicitará por el sujeto pasivo y deberá ser aprobada por la Administración tributaria, previo informe de los órganos competentes por razón de la materia.

Sobre estos incentivos, véase Fernández Orte, Jaime, "Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral alavesa", *Forum Fiscal de Alava*, mes 2, 2008 (versión electrónica), pág. 5; Fernández Orte, Jaime, "Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral guipuzcoana", *Forum Fiscal de Guipúzcoa*, mes 4, 2008 (versión electrónica), pág. 8; Fernández Orte, Jaime, "Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en la normativa foral vizcaína", *Forum Fiscal de Bizkaia*, nº 4, 2008, pág. 31.

(143) Herrera Molina, Pedro Manuel, "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...", *op. cit.*, 1996, págs. 1057 y 1058; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 303.

(144) Herrera Molina, Pedro Manuel, "El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente", en Yábar Sterling, Ana (Dir.) y Herrera Molina, Pedro M., (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 291; Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 304.

(145) Herrera Molina, Pedro Manuel, "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...", *op. cit.*, 1996, pág. 1061. En similares términos, Vaquera García, Antonio, *La fiscalidad y el medio ambiente*, *op. cit.*, págs. 150 y 151.

7.1.5. Reducciones en la base imponible

Las inversiones pueden fomentarse mediante el otorgamiento de un régimen especial a aquellos beneficios generados por la actividad económica desarrollada y que se reinviertan en la misma en vez de destinarse a su distribución, configurándose así como un mecanismo de autofinanciación consistente en permitir la dotación de una reserva cuyo importe quedaría exento de tributación si se reinvierte en determinadas inversiones¹⁴⁶.

A esta finalidad respondía el antiguo fondo de previsión de inversiones¹⁴⁷, que, si bien no existe como tal en la normativa común¹⁴⁸, constituye un claro

(146) Gota Losada, Alfonso, "Contabilización de la libertad de amortización: una polémica cordial", Carta Tributaria (monografías), nº 47, abril de 1987, pág. 13.

(147) Si bien esta figura no tenía una finalidad de protección ambiental, dado que se exigía la materialización del fondo en elementos materiales de activo fijo que tuvieran relación directa con el negocio o actividad industrial de la empresa, en la delimitación de estos activos se incluían determinados bienes naturales, concretamente los "bosques, en las empresas que tengan por objeto su explotación, repoblación forestal y plantaciones arbóreas no forestales".

(148) Si bien sí podíamos encontrar esta figura en la normativa foral vasca, Concretamente, el artículo 39 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa y de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya regulaban la Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético. Los referidos preceptos disponían que los sujetos pasivos sometidos al tipo general del Impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrían deducir de la cuota líquida el 10 por 100 de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una Reserva especial denominada Reserva para Inversiones y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético, que debería cumplir las siguientes condiciones:

- El importe destinado a la Reserva debía ser materializado, en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dotase la Reserva, en la inversión en activos fijos materiales nuevos, excluidos los terrenos y los elementos que tributasen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Los activos debían afectarse al desarrollo de la explotación económica de la entidad manteniéndose en funcionamiento en la misma durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil si esta fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

- La Reserva para Inversiones y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético sería indisponible en tanto que los bienes en que se materializase debían permanecer afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad de conformidad con lo dispuesto en el apartado anterior.

- Las inversiones en las que se materializase dicha Reserva no podían gozar de ningún otro beneficio tributario relacionado con las mismas inversiones, excepto en lo que se refería a la libertad de amortización y a la amortización acelerada.

antecedente de la Reserva para Inversiones en Canarias¹⁴⁹. Como veremos, esta reserva se ha constituido como un instrumento fiscal claramente orientado hacia la protección ambiental y tiene una también clara relación con otros beneficios fiscales para favorecer la inversión con incidencia medioambiental (el factor de agotamiento), los cuales analizaremos en las siguientes páginas, todo ello sin perjuicio de las propuestas que se han realizado para la creación de una reserva afecta a inversiones medioambientales¹⁵⁰.

(i) La Reserva para Inversiones en Canarias

La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) constituye un importante estímulo fiscal a la realización en Canarias de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, al permitir practicar una reducción de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades de hasta un 90% del beneficio contable del ejercicio no distribuido, por el importe que los establecimientos situados en Canarias destinen de sus beneficios a la dotación de una reserva, siempre que las cantidades destinadas a esta reserva se materialicen en determinados activos en un plazo de tres años. La configuración de la RIC convierte a esta figura en un complejo y novedoso instrumento para la consecución, no sólo de fines extrafiscales asociados con el fomento de la actividad económica, sino también con la protección del medio ambiente¹⁵¹, que posteriormente

(149) La similitud en sus características es puesta de manifiesto por Sánchez Pedroche, J. Andrés, "La Reserva para Inversiones en Canarias", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 256, 2004, pág. 74. No obstante, Alfaraz Alonso destaca algunas de las notables diferencias existentes entre ambas figuras, tales que no permiten afirmar que la Reserva para Inversiones en Canarias sea una simple adaptación del Fondo de Previsión para Inversiones, Alfaraz Alonso, M^a Begoña, "La reserva para inversiones en Canarias", *Impuestos*, nº 2, 1996, pág. 1273. En el mismo sentido, Pascual González apunta que si fuera una mera continuación del Fondo de Previsión para Inversiones podría calificarse como una ayuda existente que podría suprimirse o modificarse a instancia de la Comisión si la entendiese incompatible con el mercado común, Pascual González, Marcos M., "Análisis jurídico de la reserva para inversiones en Canarias. Reflexiones sobre su utilización para la protección del medio ambiente", *Hacienda Canaria*, nº 2, 2002, págs. 148-150.

(150) En este sentido, Carbajo Vasco ha propuesto la creación de un "*Fondo Nacional para el Cambio Climático*" cuyas dotaciones mediante donativos fueran fiscalmente deducibles para los donantes, Carbajo Vasco, Domingo, "La economía del cambio climático y la fiscalidad", *op. cit.*, pág. 37.

(151) Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, "La protección fiscal del medio ambiente y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias: la Reserva para Inversio-

se seguiría con la introducción de la deducción por inversiones medioambientales en la regulación general del Impuesto sobre Sociedades.

Como veremos a continuación, el componente ambiental de la RIC se encuentra en la previsión de que las dotaciones se puedan materializar en determinados tipos de activos para la protección y mejora del medio ambiente, lo que permite atribuir a este beneficio fiscal un carácter preventivo. En efecto, se establece la posibilidad de que se materialicen las dotaciones, entre otros, en los siguientes activos:

- a) Las inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material o intangible como consecuencia de la creación de un establecimiento, la ampliación de un establecimiento, la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos o la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.
- b) La adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones, así como la inversión en elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.
- c) La suscripción de títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio¹⁵².

nes en Canarias”, en Yábar Sterling, Ana (Ed.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, págs. 487-489. No obstante, se ha señalado que, si bien la RIC incluye entre sus objetivos “la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario”, su carácter es secundario frente a los de sostenimiento y desarrollo socio-económico regional, así como de mantenimiento y creación de empleo, Déniz Mayor, José Juan y Verona Martel, María Concepción, “Incentivos fiscales y medio ambiente. Opinión de las empresas canarias del sector secundario”, Hacienda Canaria, nº 26, febrero 2009, pág. 22.

(152) A estos efectos, se prevé que el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

Los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

Conforme al artículo 11 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, tendrán la consideración de inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario las siguientes:

- a) Las 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, o para optimizar el consumo y tratamiento de recursos hídricos agrícolas o industriales, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa. A estos efectos, la Administración canaria competente en materia medioambiental deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.
- b) Las realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento, para autoconsumo, de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad.

Por otra parte, se ha criticado la exclusión de los gastos ambientales de las alternativas de materialización de la RIC, considerando que, en determinadas circunstancias, este tipo de actuaciones pueden ser tanto o más eficaces que las inversiones¹⁵³, como puede ser el caso de los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales, la mejora de la eficiencia energética, el ahorro de recursos, la gestión de residuos, la realización de estudios de impacto ambiental, la obtención de certificaciones de calidad ambiental o la realización

(153) Hernández González, Francisco y Sánchez Blázquez, Víctor, "La protección fiscal del medio ambiente...", *op. cit.*, págs. 496-497.

de campañas de concienciación pública¹⁵⁴, no alcanzándose a comprender la razón de esta exclusión.

(ii) La Reserva de Capitalización

La nueva LIS ha presentado como novedad la introducción de la reserva de capitalización, que permite a los contribuyentes que tributen al tipo general de gravamen o al tipo incrementado previsto para entidades de crédito y empresas dedicadas a la explotación de hidrocarburos aplicar una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan determinados requisitos de mantenimiento del incremento de fondos propios y de dotación de una reserva indisponible.

Nuevamente nos encontramos con un elemento estructural del tributo susceptible de ambientalizarse de distintas formas, incidiendo sobre el porcentaje máximo del incremento de fondos propios o el porcentaje máximo de reducción sobre la base imponible, los cuales se podrían elevar al alza si los beneficios que dan lugar al incremento de fondos propios proceden de actividades respetuosas con el medio ambiente o si la reserva se materializa en inversiones medioambientales.

(iii) Régimen fiscal especial de la minería

Este régimen fiscal se encuentra regulado en el Capítulo VIII del Título VII de la LIS, consistiendo fundamentalmente en el otorgamiento de dos incentivos fiscales: la posibilidad de amortizar libremente durante un período de diez años los activos mineros y la posibilidad reducir la base imponible en las dotaciones del fondo de factor de agotamiento.

Centrándonos en este último, el factor de agotamiento se puede definir como la disminución de las reservas de algún recurso natural producido por su extracción, estando ligado, en consecuencia, a los llamados activos agotables, como pueden ser las minas, las canteras, los bosques o los yacimientos de petróleo y gas natural¹⁵⁵.

(154) Déniz Mayor, José Juan y Verona Martel, María Concepción, "El Régimen Económico y Fiscal de Canarias y los Incentivos Fiscales para la Protección del Medio Ambiente", en Miranda Calderín, Salvador, Dorta Velázquez, José Andrés y Déniz Mayor, José Juan (Coords.), *La encrucijada del REF: Origen y actualidad de sus incentivos fiscales*, Universidad Las Palmas de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 2015, pág. 160.

(155) Gutiérrez Viguera, Manuel, "El factor de agotamiento", *Técnica Contable*, nº 730, mayo de 2010, pág. 12.

Para hacer frente a este efecto, se introduce este incentivo que permite la creación de un fondo de reserva con cargo a beneficios obtenidos en el desarrollo de las actividades propias de la minería, cuyas dotaciones minorarán la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con determinados límites, siempre que dicho fondo de reserva sea reinvertido dentro de un plazo de diez años en actividades que redunden en la propia actividad minera¹⁵⁶.

El importe que en concepto de factor de agotamiento reduzca la base imponible en cada período impositivo deberá invertirse en el plazo de 10 años, contados a partir de su conclusión, en determinados gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionados con las actividades mineras, entre los que se incluyen las actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 975/2009, de 12 de junio, sobre gestión de los residuos de las industrias extractivas y de protección y rehabilitación del espacio afectado por actividades mineras.

Carbajo Vasco se ha mostrado especialmente crítico con este régimen, a cuyo juicio tiene la clara intención de acelerar la explotación de la materia minera, con evidentes perjuicios medioambientales puesto que atenta contra el principio esencial de recuperar y conservar el yacimiento, supone un claro incentivo a la destrucción del capital ecológico de la explotación, tiene en nula consideración el impacto medioambiental de la actividad minera (sin perjuicio de que pudiera entenderse cubierto, de forma general, por la regla de deducibilidad de los gastos medioambientales prevista en el artículo 14.4. de la LIS), constituye una ayuda indirecta a una actividad económica que se aproxima al concepto de ayuda de Estado y responde a una legislación sectorial que trata de desarrollar esta actividad económica totalmente obsoleta. En consecuencia, aboga por una profunda revisión de este régimen, al considerarlo anticuado y contrario a la protección del medio ambiente¹⁵⁷.

(156) Borrás Amblar, Fernando y Navarro Alcázar, José Vicente, Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2011, pág. 1330.

(157) Carbajo Vasco, Domingo, "Los regímenes fiscales especiales de la minería, la investigación y la explotación de hidrocarburos", en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Cizur Menor, 2ª edición, 2010, pág. 1114-1115; Carbajo Vasco, Domingo, "La economía del cambio climático y la fiscalidad", *op. cit.*, pág. 37. No obstante, se ha resaltado que, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, en caso de conflicto entre la protección del medio ambiente y el desarrollo del sec-

Posiblemente esta crítica se pueda matizar parcialmente con la inclusión que la Ley de Economía Sostenible ha realizado, entre los gastos e inversiones a los que se pueden destinar las cantidades reducidas de la base imponible en concepto de factor de agotamiento¹⁵⁸, de las anteriormente mencionadas actuaciones de restauración¹⁵⁹.

Así, para Fernández Orte la reducción por factor de agotamiento resulta positiva “en la medida en que las actuaciones sujetas a reducción suponen recuperar en parte el daño sufrido por el medio natural como consecuencia de la realización de las actividades mencionadas”¹⁶⁰.

tor económico minero es obligado ponderar la importancia que para la economía tenga la concreta explotación minera y el daño que ésta pueda producir al medio ambiente, con el fin de lograr una adecuada armonización de los bienes constitucionales en juego, resultando contrario al ordenamiento básico en materia de régimen minero y energético el establecimiento de prohibiciones de la actividad minera genéricas, absolutas e incondicionadas, Ramírez Sánchez-Morato, Carlos, “Minería y medio ambiente: las prohibiciones o limitaciones de las actividades mineras en los espacios naturales protegidos”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, nº 76, 5 de febrero de 2018.

- (158) Como apunta Delgado García, esta modificación, realizada por el artículo 87 de la Ley de Economía Sostenible con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, se enmarca entre las medidas dedicadas a la sostenibilidad del modelo energético, cuyos grandes principios son la garantía en la seguridad del suministro, la eficiencia económica, el respeto al medio ambiente y el cumplimiento de los objetivos nacionales para 2020 sobre ahorro y eficiencia energética y sobre utilización de energías renovables, Delgado García, Ana María, “Novedades tributarias I”, en Bello Paredes, Santiago A. (Dir.), *Comentarios a la Ley de Economía Sostenible*, La Ley, Madrid, 2011, págs. 240-241.
- (159) Si bien Santolaya Blay muestra cierta cautela, al señalar que “la reforma introducida sobre el factor de agotamiento es una simple actualización normativa – el Real Decreto 975/2009 derogó al 2994/1982; por tanto, el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, desde un criterio de excelencia técnico-normativa, ya no podía seguir aludiendo a este último”, Santolaya Blay, Manuel “Las medidas tributarias del Proyecto de Ley de Economía Sostenible”, *Tribuna Fiscal*, nº 236, 2010, págs. 25-26. García Caracuel tampoco aprecia una auténtica finalidad medioambiental, García Caracuel, María, “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente”, en Sánchez Galiana, José Antonio y García-Torres Fernández, María Jesús (Dir.), *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar*, CISS, Valencia, 2015, pág. 203.
- (160) Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *op. cit.*, pág. 104.

(iv) Régimen fiscal especial de la investigación y explotación de hidrocarburos

Este régimen fiscal especial, regulado en el Capítulo IX del Título VII de la LIS, también contempla la aplicación de una reducción en la base imponible en concepto de factor de agotamiento, condicionada a que las cantidades que reduzcan la base imponible se inviertan por el concesionario, en el plazo de 10 años contados desde la conclusión del período impositivo en el que se reduzca la base imponible en concepto de agotamiento, en:

- Las actividades de exploración, investigación y explotación de yacimientos o de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos que desarrolle en el territorio español y en el subsuelo del mar territorial y de los fondos marinos que estén bajo la soberanía del Reino de España. En este caso, las actividades se podrán haber realizado en los cuatro años anteriores al primer período impositivo en que se reduzca la base imponible en concepto de agotamiento.
- El abandono de campos y en el desmantelamiento de plataformas marinas. Se entenderá por abandono de campos y desmantelamiento de plataformas marinas los trabajos necesarios para desmantelar las instalaciones productivas terrestres o las plataformas marinas dejando libre y expedito el suelo o el espacio marino que aquellas ocupaban en la forma establecida por el decreto de otorgamiento.

Como en el caso del régimen especial de la minería, para Fernández Orte la reducción por factor de agotamiento resulta positiva *“en la medida en que las actuaciones sujetas a reducción suponen recuperar en parte el daño sufrido por el medio natural como consecuencia de la realización de las actividades mencionadas”*¹⁶¹.

(v) Comunidades titulares de montes vecinales en mano común

Los montes desarrollan una importante función ambiental en la prestación de servicios para la conservación del ambiente en general y de la biodiversidad y el clima en particular, lo que les hace merecedores de

(161) Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, op. cit., pág. 104.

protección jurídica por sus efectos ecológicos, económicos, sociales e, incluso, paisajísticos y a sus propietarios de una compensación/retribución por sus prestaciones ambientales¹⁶². Siguiendo a Herrera Molina, las particularidades que caracterizan las explotaciones forestales, con un largo ciclo de producción, generan grandes dificultades para la determinación de los rendimientos netos conforme a los criterios generales, lo que aconsejaría el establecimiento de reglas especiales que tuvieran en cuenta dichas peculiaridades¹⁶³.

A la vista de estas circunstancias, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introdujo un régimen especial para las “comunidades titulares de montes vecinales en mano común”, actualmente regulado en el artículo 112 de la LIS, por el cual se incluye expresamente y de forma excepcional a estas comunidades¹⁶⁴, pese a carecer de personalidad jurídica propia, entre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, se estableció la tributación de su base imponible a un tipo entonces reducido del 25% (para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 este tipo ha pasado a ser el tipo general, por lo que han perdido esta ventaja fiscal)¹⁶⁵ y la posibilidad de reducir la base im-

(162) Martín Mateo, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo IV (Actualización), Edisofer, Madrid, 2003, págs. 275-297, en particular págs. 279-280 y 290-291. Asimismo, Moreno Molina, José Antonio y Domínguez Alonso, A. Patricia, “Protección del bosque”, en Ortega Alvarez, Luis y Alonso García, M^a Consuelo (Dirs.), *Tratado de Derecho Ambiental*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 564-565.

(163) Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, págs. 301-302. En relación con distintas propuestas para adaptar el régimen fiscal a la realidad de la actividad forestal, véase Dans del Valle, Francisco, Molina Rodríguez, Fernando, Raposo Arceo, Juan Jesús y Romero García, Angel, “La viabilidad de la gestión del monte privado en España: propuestas para una nueva fiscalidad forestal”, *Agricultura y Sociedad*, n^o 85, enero-abril 1998, págs. 67-94.

(164) Lete Achirica, Carlos, “Régimen Tributario de las Comunidades titulares de montes vecinales en mano común”, *La Notaría*, n^o 2, 2000, pág. 67.

(165) Este tipo reducido era “equivalente al que se aplica, por ejemplo, a los sindicatos de trabajadores o a ciertas fundaciones, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro” (consulta 2358-00, de 18 de diciembre de 2000, consultas 2509-00 a 2521-00, de 27 de diciembre de 2000). Por ello, se propuso la posibilidad de reducir “algún punto” el tipo de gravamen aplicable a este tipo de comunidades, teniendo en cuenta que las modificaciones introducidas por la Ley 35/2006, que redujeron el tipo de gravamen general y los tipos previstos para las empresas de reducida dimensión, Adame Martínez, Miguel Angel y Adame Martínez, Francisco David, *Instrumentos jurídicos de derecho civil y tri-*

nible correspondiente a estos sujetos pasivos en el importe de los beneficios que se apliquen a:

- a) Inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado.
- b) Gastos de conservación y mantenimiento del monte.
- c) Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social.

Según indica Lete Achirica, la aplicación de beneficio a estas finalidades puede efectuarse de forma cumulativa, es decir, simultáneamente a todas ellas, tratándose así de un *“verdadero beneficio tributario que no guarda parangón con la estructura formal del Impuesto sobre Sociedades, dado que no acude al reconocimiento de especialidades en el sistema de amortización a utilizar; no se emplean deducciones o bonificaciones en la cuota, etc.”*¹⁶⁶.

La aplicación del beneficio a las indicadas finalidades se deberá efectuar en el propio período impositivo o en los cuatro siguientes, salvo que en dicho plazo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el sujeto pasivo para aplicar los beneficios y sea aceptado por la Administración tributaria en los términos establecidos reglamentariamente, posibilidad que Fernández Orte considerar acertada *“dado que los beneficios aplicados a dichas finalidades pueden superar el importe de la base imponible”*¹⁶⁷.

Compartimos con Herrera Molina, que *“en principio esta normativa puede valorarse positivamente, por otorgar un tratamiento favorable a la protección forestal y simplificar en algunos casos los deberes formales”*¹⁶⁸,

butario para la protección del Monte Mediterráneo, Editorial Comares, Granada, 2008, págs.126-127. Este comentario resulta aún más oportuno con la reforma fiscal, puesto que, como hemos señalado, el tipo del 25% ha pasado a ser el tipo general para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, por lo que este tipo de entidades han perdido esta ventaja fiscal.

(166) Lete Achirica, Carlos, *“Régimen Tributario de las Comunidades...”*, *op. cit.*, pág. 69.

(167) Fernández Orte, Jaime, *“La variable medioambiental en la imposición estatal”*, *op. cit.*, pág. 104.

(168) Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 302. En el mismo sentido, Fernández Orte, Jaime, *“La variable medioambiental en la imposición estatal”*, *op.cit.*, pág. 104.

habiendo destacado también Lete Achirica el carácter “*extremadamente ventajoso*” de este régimen en relación con el régimen general¹⁶⁹.

7.1.6. *La compensación de bases impositivas negativas*

El actual artículo 25 de la LIS permite la compensación de las bases impositivas negativas de períodos impositivos anteriores con el límite del 70% de la base impositiva previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación, reduciéndose dicho límite para aquellas sociedades cuya cifra de negocios es igual o superior a 20 millones de euros.

Por otra parte, en la actualidad no existen límites temporales para la compensación, circunstancia que ha de valorarse de forma positiva¹⁷⁰. No obstante, se observa que, en relación con los límites cuantitativos, sigue sin incorporarse la variable ambiental a este elemento estructural del tributo, lo cual, sin embargo, sería relativamente sencillo flexibilizando o incluso suprimiendo el impacto del límite cuantitativo existente para la compensación de las bases negativas procedentes de actividades o inversiones ambientales.

7.1.7. *Tipo de gravamen*

El Impuesto sobre Sociedades se caracteriza por ser un impuesto proporcional, ya que, salvo contadas excepciones, la cuota íntegra se calcula mediante la aplicación de un tipo fijo de gravamen.

El tipo de gravamen, en principio, podría parecer un elemento neutral, en el sentido de que su objeto no es incentivar o desincentivar comportamientos¹⁷¹, sino cuantificar la deuda tributaria, si bien se puede utilizar para beneficiar una determinada conducta o actividad, por ejemplo, en el caso de

(169) Lete Achirica, Carlos, “Régimen Tributario de las Comunidades...”, *op. cit.*, pág. 67.

(170) Herrera Molina, con anterioridad a la reforma fiscal que ha eliminado el plazo temporal máximo de compensación de las bases impositivas negativas, sugirió la posibilidad de incorporar elementos ambientales en dicho régimen de compensación de bases impositivas negativas estableciendo plazos especiales de compensación para las pérdidas derivadas de inversiones o circunstancias que beneficiaran al medio ambiente, Herrera Molina, Pedro Manuel, “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...”, *op. cit.*, 1996, pág. 1.062.

(171) Velarde Aramayo, María Silvia, Beneficios y minoraciones en *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 112-113.

que sea beneficiosa para el medio ambiente¹⁷², sirva para la conservación de especies protegidas¹⁷³ y espacios naturales¹⁷⁴ o promuevan el cambio de modelo energético¹⁷⁵, así como, en el caso contrario, para penalizar determinadas conductas o actividades perjudiciales para el medio ambiente¹⁷⁶. Por tanto, *“el tipo de gravamen como los demás institutos que conforman*

(172) Fernández Orte, Jaime, *La Tributación Medioambiental. Teoría y Práctica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, págs. 167-168.

(173) Martínez Lozano, Juan Miguel, “Primera aproximación a los incentivos...”, *op. cit.*, pág. 76.

(174) La proposición de Ley de los beneficios fiscales sobre espacios naturales, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC) y publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) de 21 de diciembre de 2007, contemplaba la tributación al 0% de las ganancias o beneficios patrimoniales que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública.

(175) Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

(176) Fernández Orte, Jaime, *La Tributación Medioambiental...*, *op. cit.*, págs. 167-168. Así, por ejemplo, se ha propuesto la posibilidad de establecer, en el ámbito del impuesto sobre la renta, un recargo a los empresarios que tributan por actividades empresariales en estimación directa, el cual se evitaría si los empresarios introdujeran las medidas necesarias para reducir el impacto ambiental de su actividad, como pudiera ser el caso de fabricantes de vehículos que incorporasen catalizadores o motores más limpios y menos ruidosos, Guervós Maíllo, María Ángeles, “Los recargos tributarios...”, *op. cit.*, pág. 282. También se ha planteado la posibilidad de crear un “recargo ecológico” a aquellas empresas que no cumplan los requisitos medioambientales europeos, se dediquen a la explotación de energías tradicionales (petroleras, hidroeléctricas, agricultura convencional, productoras de plásticos) o cuyas fuentes de energía sean tradicionales (carbón, energía eléctrica convencional,...), Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, págs. 36-37. Cabe señalar que, aunque en ocasiones se ha identificado el tipo incrementado existente para las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y exploración de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos como un instrumento tributario al servicio de la protección del medio ambiente (Vaquero García, Alberto, “El papel de la fiscalidad sobre el desarrollo sostenible”, *Gaceta Fiscal*, nº 232, 2004, pág. 155), dicha finalidad ambiental nunca se ha explicitado ni en la norma por la que se introdujo (Ley 21/1974, de 27 de junio, sobre Investigación y Explotación de Hidrocarburos) ni en las posteriores leyes reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, por lo que cabe cuestionar que su introducción obedezca a la voluntad de utilizar la fiscalidad como instrumento de política medioambiental en este caso específico, Durán Cabré, José María y Gispert Brosa, Cristina de, “Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España”, Institut d’Economia de Barcelona, Document de treball 2001/10, pág. 5; Durán Cabré, José María y Gispert Brosa, Cristina de, “La tributación ambiental en España: situación actual”, en Becker, Fernando, Cazorla, Luis María y Martínez-Simancas, Julián (Dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 173-174.

la estructura del tributo puede ser utilizado para fines que exceden la simple función de cuantificación de la prestación tributaria⁽¹⁷⁷⁾.

No encontramos en la actual regulación del Impuesto sobre Sociedades ningún supuesto en el que se aplique un tipo reducido a las rentas derivadas de una determinada inversión, y mucho menos ambiental, sino que los tipos reducidos se establecen en función del tipo de entidad que obtiene la renta y de su actividad. Así, el artículo 29 de la LIS contiene una larga lista de excepciones al tipo general, de la que únicamente cabe destacar, por su relación con actividades ambientales, el tipo del 10% a las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/2002⁽¹⁷⁸⁾.

En todo caso, sin perjuicio de las dudas que pueda suscitar, no ha de descartarse la posibilidad de introducir un tipo reducido para determinadas actividades favorables al medio ambiente que sirviera para promover su realización mediante una suavización de la tributación de las rentas derivadas de la misma⁽¹⁷⁹⁾. En este sentido, han llegado a plantearse iniciativas legislativas para introducir un tipo del 0% para las ganancias o beneficios patrimoniales que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública⁽¹⁸⁰⁾, lo que en la práctica operaría como una exención.

(177) Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pág. 105.

(178) En el anterior TRLIS podíamos resaltar, por su mayor relación con el objeto ambiental, la aplicación del tipo del 25% por las comunidades titulares de montes vecinales en mano común y las entidades sin fines lucrativos a las que no fuera de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, especialidades que en la actualidad han desaparecido al igualarse estos tipos especiales con el tipo general.

(179) Así lo han propuesto López Espadador y Cámara Barroso, por ejemplo, con la finalidad de crear empresas de base tecnológica, afirmando que *“no vemos impedimento en que se pudiera aplicar un tipo reducido a las spin-off; tipo que podría ser especialmente rebajado en los primeros años de vida de las mismas para incentivar a las universidades a la creación de estas para explotar el conocimiento existente en su seno”*, López Espadador, Carlos M^a y Cámara Barroso, M^a del Carmen, *“Las spin-off ante la evolución de los estímulos fiscales a la I+D+IT”*, Quincena Fiscal, n^o 9/2011, pág. 9.

(180) Artículo 4 de la Proposición de ley de los beneficios fiscales sobre espacios naturales, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC) con fecha 13 de diciembre de 2007 (Boletín de 21 de diciembre de 2007). La justificación de este incentivo se encuentra en que las fincas situadas en espacios naturales protegidos están sujetas a diversas restricciones necesarias para garantizar los valores naturales de dichos espacios, por lo que es justo compensar con bonificaciones fiscales dichas limitaciones.

7.1.8. Bonificaciones

Un efecto equivalente a la reducción del tipo de gravamen se puede obtener mediante la utilización de las bonificaciones.

Un ejemplo de la utilización con carácter ambiental de este tipo de elementos tributarios lo encontramos, siguiendo a Bilbao Estrada, en la bonificación del 50% prevista por la normativa fiscal húngara para las ganancias derivadas de la transmisión de derechos de emisión (esta bonificación no alcanza a los derechos gratuitos asignados por el Estado y la base imponible no puede ser negativa por la aplicación de este beneficio fiscal), con el objeto de atraer a su territorio tanto actividades relacionadas con el comercio de los derechos de emisión como empresas de los sectores industrial y energético¹⁸¹.

Bajo la vigencia del TRLIS también pudimos encontrar un ejemplo en su artículo 34.1. Dicho precepto regulaba una bonificación del 99% sobre la parte de cuota íntegra que correspondiera a rentas procedentes de determinadas actividades exportadoras, siempre que los beneficios correspondientes se reinvirtieran en la adquisición de determinados elementos, entre los que se incluían ciertas inversiones medioambientales.

En la actualidad, encontramos una bonificación con incidencia en el ámbito de las energías renovables en Canarias, que asciende al 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de electricidad¹⁸².

Por último, podemos hacer referencia a bonificación que se propuso durante la tramitación de la propia LIS orientada a incentivar la existencia en el mercado del alquiler de viviendas energéticamente más eficientes¹⁸³. El in-

(181) Sin perjuicio de la posible consideración como ayuda estatal como consecuencia de la distorsión de la competencia que puede producir, Bilbao Estrada, Iñaki, *Cambio Climático y Derecho Tributario:...*, op. cit., págs. 58-59.

(182) Artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su interpretación por la Dirección General de Tributos en las consultas V1264-15, de 27 de abril de 2015; V2845-10, de 29 de diciembre de 2010; V0670-09, de 1 de abril de 2009.

(183) Enmienda nº 126 en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència y Unió) al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades. La justificación de la enmienda señalaba que el régimen sancionador previsto en materia de certificación energética de edificios (Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas, relativo a certificados, técnicos certificadores y agentes independientes de control), así como las facultades de control e inspección (Real Decreto 235/2013, por el que se

centivo propuesto consistía en incrementar al 90% la bonificación del 85% para las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas, prevista en el régimen especial de entidades arrendadoras de viviendas, en dos supuestos:

- a) Cuando se tratase de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas calificadas con «A» según la escala de calificación energética vigente.
- b) Cuando se tratase de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que fueran objeto de obras e instalaciones de adecuación por un importe mínimo de 5.000 euros, siempre que ello implicase una mejora de al menos una letra en la calificación de la vivienda en la escala de calificación energética, así como también en el indicador de demanda energética, según la Escala de Eficiencia Energética vigente. Esta bonificación sería de aplicación en el período impositivo en el que se efectuasen las obras e instalaciones y en los dos siguientes. Si la mejora, en los términos anteriormente señalados, fuera de dos o más letras, la bonificación sería de aplicación en el período impositivo en el que se efectuasen las obras e instalaciones y en los cuatro siguientes.

En consecuencia, las medidas que incidan sobre el tipo de gravamen, bien sean de forma directa (mediante el establecimiento de un tipo reducido) o de forma indirecta (mediante la bonificación de las rentas) no se utilizan en la actualidad para la incentivación de las inversiones o actividades medioambientales, existiendo, por tanto, en esta área un potencial para la introducción de incentivos fiscales ambientales.

7.1.9. Deducciones por inversiones medioambientales

Entre las medidas incentivadoras en la cuota del impuesto hemos de destacar con fuerza propia las deducciones por inversiones medioambientales,

aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios, respecto de los órganos competentes en materia de certificación energética en el ámbito de las distintas Comunidades Autónomas), debían garantizar, por su parte, la correcta aplicación y evitar una utilización abusiva de este beneficio fiscal. Además, se indicaba que la forma de justificar la aplicación del beneficio fiscal sería mediante la correspondiente etiqueta de eficiencia energética y las facturas acreditativas de los trabajos realizados, así como los justificante del pago, lo que proporcionaría, además, un incentivo eficaz de lucha contra el fraude fiscal.

que con carácter estructural se regulaban en el artículo 39 del TRLIS y sorprendentemente no han visto continuidad en la actual LIS. Obsérvese que decimos, en plural, deducciones por inversiones medioambientales, puesto que se trataba de tres deducciones distintas, si bien con el objetivo común de fomentar la protección del medio ambiente¹⁸⁴:

- a) Deducción por inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.

Este incentivo se introdujo con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1997 y estuvo vigente hasta la entrada en vigor de la actual LIS. En su última redacción, dada por la Ley de Economía Sostenible, permitía deducir el 8% de las inversiones (no financiadas con subvenciones) realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que tuvieran por objeto:

- Evitar o reducir la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales.
- Evitar o reducir la carga contaminante que se vierte a las aguas superficiales, subterráneas y marinas.
- Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vistas ambiental de residuos industriales propios.

La deducción estaba condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos ambientales:

(184) Así, Borrero Moro afirma que *“nos encontramos ante tres deducciones estatales encaminadas a preservar el medio ambiente, entre otros fines, la modulación de los comportamientos relacionados con la utilización de las fuentes de energía y con el consumo energético”*, Borrero Moro, Cristóbal José, *“Un sueño frustrado (la tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía)”*, Quincena Fiscal, nº 3 y 4, 2007, pág. 95. No obstante, a juicio de Martín Fernández, únicamente las dos primeras tendrían como finalidad inmediata la protección del medio ambiente, mientras que la tercera, al favorecer el empleo de energías renovables, sólo contribuiría al objetivo medioambiental de una manera más indirecta o mediata, Martín Fernández, Javier, *“La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio «quien contamina paga» y la prohibición de ayudas de estado”*, Noticias de la Unión Europea, nº 237, octubre 2004, pág. 95; Martín Fernández, Javier, *“La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio «quien contamina paga» y la prohibición de ayudas de estado”*, en Falcón y Tella, Ramón (Dir.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, págs. 108 y 121.

- Que, estándose cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, las inversiones se realizasen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa.
- Que las inversiones estuviesen incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental.
- Que la referida Administración ambiental competente expidiera una certificación de convalidación de la inversión¹⁸⁵.

b) Deducción por adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera con reducidas emisiones atmosféricas.

Este incentivo, introducido con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2000 y vigente hasta el 31 de diciembre de 2010, consistía en una deducción del 10% (12% para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2006) de la parte de la inversión (no subvencionada) que contribuyera de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica. La determinación de la parte de inversión que podría acogerse a deducción se realizaba, en virtud de su desarrollo reglamentario, mediante la aplicación sobre el precio de adquisición de los vehículos de determinados porcentajes en función del tipo de vehículo (furgonetas, camiones, autobuses,...), de su fecha de adquisición y de sus valores de emisión de determinados contaminantes atmosféricos (CO, HC, NOx, PT, humos), todo ello conforme a determinados parámetros establecidos por las directivas comunitarias sobre la materia¹⁸⁶.

(185) Nos encontramos así ante un modelo de cooperación entre la Administración ambiental y la Administración tributaria, que resulta coherente con las competencias materiales que corresponde a cada una de estas administraciones y donde la Administración ambiental presta un servicio de auxilio para que la Administración tributaria pueda determinar la correcta aplicación del beneficio fiscal. Así se manifiestan, en relación con el Impuesto andaluz sobre emisiones a la atmósfera, Chico de la Cámara, Pablo, Grau Ruiz, María Amparo y Herrera Molina, Pedro Manuel, “Intentos de codificación del Derecho tributario ambiental...”, *op. cit.*, pág. 14.

(186) Para Sanz Gadea, *“la ampliación de la deducción medioambiental a los vehículos de transporte por carretera abre una interrogación respecto a la futura evolución del incentivo fiscal, porque la renovación de un buen número de elementos patrimoniales aplicados a actividades económicas también contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica. Probablemente no han sido ajenas a la referida ampliación las circunstancias adversas que, en forma de aumento del precio del combusti-*

c) Deducción por inversiones en instalaciones y equipos nuevos para el aprovechamiento de fuentes de energías alternativas o renovables¹⁸⁷.

Este beneficio fiscal se introdujo con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2002 y estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2010. Consistía en una deducción de la cuota íntegra del 10% del importe de las inversiones (no financiadas con subvenciones) realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables, consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades definidas a continuación:

- Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
- 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.
- 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.
- Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel)

El carácter ambiental de estas deducciones era más evidente en el caso de las previstas en las letra a) y c), mientras que respecto a la de la letra b) se ha cuestionado si su finalidad era realmente ambiental o más bien un incentivo a la renovación del transporte¹⁸⁸. En nuestra opinión, es cierto que

ble, han afectado al sector del transporte por carretera”, Sanz Gadea, Eduardo, “Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas. Modificaciones establecidas por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y por la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 204, marzo de 2000, pág. 83.

(187) Para los ejercicios iniciados con anterioridad a 23 de abril de 2003, la deducción era únicamente de aplicación por las empresas de reducida dimensión.

(188) Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, op. cit., pág. 11; Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 6/2011, pág. 32.

se aprecia cierta imperfección técnica para constituir un beneficio fiscal verde al exigirse que las inversiones sean en elementos nuevos y no usados (donde se podría apreciar un exclusivo incentivo a la renovación), pero no por ello deja de tener un claro elemento ambiental, al fomentar la adquisición de vehículos menos contaminantes, y a la vinculación existente entre la renovación del parque y la reducción de las emisiones contaminantes.

Este incentivo no pretendía sino responder a la creciente demanda social de conservación del medio ambiente, premiando el esfuerzo económico de las empresas en la búsqueda de un crecimiento económico equilibrado y compatible con los intereses ambientales¹⁸⁹. Constituyó, siguiendo a Bokobo Moiche, un indudable logro para la colectividad desde el punto de vista ambiental, que modificaba el comportamiento de los sujetos de forma más rápida hacia conductas ecológicas, pues *“al disminuir la cantidad a ingresar en la Hacienda Pública, tiene una incidencia directa en los agentes económicos, tanto productores como consumidores de bienes y servicios”*¹⁹⁰. Por tanto, como señala López Rodríguez, la finalidad de estos incentivos fiscales era premiar el esfuerzo inversor que tenga por objeto la reducción de la contaminación originada por el desarrollo de una actividad económica, fomentando una actitud activa de las empresas hacia la protección del medio ambiente¹⁹¹, así como otras externalidades que implica el deterioro del medio en que habitamos y que llega a determinar mayores gastos sanitarios para atender enfermedades, en pensiones, etc.¹⁹²

Como ha apuntado Galapero Flores, *“estas deducciones son la plasma-ción en el ámbito tributario de la acción de fomento administrativo, promoviéndose e incentivándose mediante su establecimiento determinadas*

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

(190) Bokobo Moiche, Susana, “Rentabilidad fiscal de las inversiones en medio ambiente”, *Impuestos*, nº 8, 30 de abril de 2000, págs. 108 y 109.

(191) En lo que Sanz Gadea ha denominado una “utilización del Impuesto sobre Sociedades como medio de dirigismo fiscal”, Sanz Gadea, Eduardo, “Medidas fiscales en relación al Impuesto sobre Sociedades contenidas en la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 y en la Ley13/1996, de medidas fiscales, administrativas y de orden social”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 169, 1 de abril de 1997, pág. 110.

(192) López Rodríguez, Juan, “La protección del medio ambiente en el Impuesto sobre Sociedades”, *Gestión Ambiental*, nº 4, 30 de abril de 1999, pág. 9.

DEDUCCIÓN	Instalaciones para la protección del medio ambiente	Adquisición de vehículos no contaminantes	Equipos para el aprovechamiento de energías renovables
Inversión	Instalaciones	Vehículos industriales y comerciales	Instalaciones y equipos nuevos
Requisitos ambientales	<p>Objeto ambiental:</p> <ul style="list-style-type: none"> Contaminación atmosférica o acústica Contaminación de las aguas Residuos industriales propios <p>Mejora las exigencias de la normativa ambiental (siempre que se vinieran cumpliendo)</p> <p>Planes, programas, convenios, acuerdos</p>	<p>Vehículos nuevos</p> <p>Para el transporte por carretera</p> <p>Con motor diésel o motor de gas natural o gas licuado de petróleo</p> <p>Que cumplan requisitos de la Directiva 88/77/CEE</p>	<p>Finalidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> Aprovechamiento energía solar Aprovechamiento de RSU o biomasa para su transformación en calor o electricidad Tratamiento de residuos biodegradables y productos para su transformación en biogás o biocarburantes
Base deducción	<p>Precio de adquisición o coste de producción de la instalación</p> <p>- Subvenciones</p>	<p>Precio de adquisición del vehículo x</p> <ul style="list-style-type: none"> 45% o 90% para camiones y tractocamiones 40% u 85% para tractocamiones + semirremolque 35% u 80% para autobuses y demás vehículos <p>- Subvenciones</p>	<p>Precio de adquisición o coste de producción de la instalación o el equipo</p> <p>- Subvenciones</p>

Tipo deducción	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2014	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2011 ss	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2011 ss
		10%	8%	6%	4%	2%	2%	8%		12%	10%	8%	5%	3%	0%	10%	8%	6%	4%	2%	0%	
Certificado convalidación	Administración ambiental competente								NO								NO					
Mantenimiento inversión	<ul style="list-style-type: none"> 5 años o 3 años, si bien mueble, o vida útil, si fuese inferior a las anteriores Posibilidad de sustitución tecnológica 								<ul style="list-style-type: none"> 3 años o vida útil, si fuese inferior 								<ul style="list-style-type: none"> 5 años o 3 años, si bien mueble, o vida útil, si fuese inferior a las anteriores 					

*actividades de protección del medio ambiente, como señala la STC 7/1987, de 26 de marzo*¹⁹³. Su justificación económica se encuentra, a juicio de Gutiérrez Lousa, en la procura de un incentivo fiscal que complementa la imposición medioambiental que han desarrollado las Comunidades Autónomas, de forma que las empresas que deseen aumentar su producción sin aumentar los costes tributarios deberán invertir en determinados activos que les permitan reducir sus efectos contaminantes¹⁹⁴, teniendo pleno sentido la elección del Impuesto sobre Sociedades para su introducción, pues, en palabras de Ons Franco, es dicho tributo *“donde los beneficios de la protección medioambiental pueden palpase de una manera más tangible dada la inmediata conexión que tienen las empresas con el entorno en el que la vida humana se desarrolla, es decir, con el medio ambiente”*¹⁹⁵. Por todo ello, a juicio de Díaz-Arias, el hecho de que el legislador decidiera incentivar las inversiones medioambientales mediante una deducción en la cuota de carácter permanente, prescindiendo del recurso a la amortización acelerada o a la libertad de amortización, debía valorarse muy positivamente¹⁹⁶. Asimismo, desde la perspectiva económica, se ha afirmado que esta deducción era una medida que podía considerarse potencialmente eficiente, entendido por tal *“aquella solución que alcanza eficazmente el objetivo ambiental propuesto y lo hace al mínimo coste social, es decir, de forma económicamente eficiente”*¹⁹⁷.

Ahora bien, para que un beneficio tributario tenga una verdadera naturaleza medioambiental es necesario que la actividad incentivada tengan por objeto la protección ambiental, ya sea mediante la reducción de los daños

(193) Galapero Flores, Rosa, “Fiscalidad de las sociedades y fondos de capitalriesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades del+D+I”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 2009 (versión electrónica), pág. 24.

(194) Gutiérrez Lousa, Manuel, “Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades”, en Rodríguez Ondarza, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 793.

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

(196) Díaz-Arias, José Manuel, “La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades”, en Instituto de Estudios Económicos, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1 y 2, 2002, pág. 184.

(197) San Juan Mesonada, Carlos, “Regulación ambiental en un contexto de competencia”, *Economistas*, nº 77, 1998, págs. 388-389.

ambientales o el incremento de las externalidades positivas, pues en caso contrario nos encontraríamos ante un crédito fiscal para fomentar otros objetivos, como puede ser la inversión, *“pero ajenos o escasamente relacionados con la finalidad constitucional de proteger el Medio Ambiente”*¹⁹⁸. En este sentido, Bokobo Moiche ha apuntado que las deducciones fiscales para fomentar las inversiones en equipos “ecológicos” o “limpios” y procesos de producción limpios pueden ser muy eficaces cuando se trata de acelerar la introducción de este tipo de inversiones y, si se estimulan, facilitan la transición crítica hacia el desarrollo sostenible¹⁹⁹.

Sin embargo, como hemos anticipado, cabe destacar la sorprendente supresión en la última reforma fiscal de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente, que había salido reforzada tras las modificaciones introducidas por la Ley de Economía Sostenible²⁰⁰. Como ha señalado García Caracuel, la eliminación de esta deducción ha remarcado aún más la ausencia, en el ámbito estatal, de la relación del sistema tributario con la fiscalidad medioambiental, lo cual resulta contrario a la conveniente apuesta por la introducción de rasgos medioambientales en el ordenamiento tributario ya existente frente a la proliferación de polémicos tributos medioambientales de dudosa constitucionalidad e impacto sobre la economía²⁰¹.

La justificación de tal supresión, según el Preámbulo de la LIS, se encuentra, de forma general, en la necesidad de contribuir a la estabilidad recaudatoria y lograr una simplificación del impuesto mediante la eliminación de incentivos que se consideran innecesarios, profundizándose en los principios de neutralidad, igualdad y justicia. Y, en particular, justifica su desaparición *“teniendo en cuenta que las exigencias en materia medioambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasiones obligatorias, por lo que resultaba paradójico el mantenimiento de un incentivo de estas características. De nuevo,*

(198) Carbajo Vasco, Domingo, “La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley de Economía Sostenible”, *op. cit.*, pág. 31.

(199) Y ello a pesar de que formen parte de una categoría particular de ayudas estatales, Bokobo Moiche, Susana, *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 128.

(200) Aunque no lo expresa con absoluta claridad, el Informe del Comité de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario parece justificar la supresión de las deducciones por inversiones medioambientales en la falta de eficiencia frente a su coste recaudatorio.

(201) García Caracuel, María, “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 203.

prevalece la neutralidad del Impuesto, resultando preferible que sean otros parámetros los tenidos en cuenta para realizar inversiones de esta naturaleza”.

Tan confusa justificación parece no tomar en consideración la correcta configuración de este incentivo fiscal desde la perspectiva constitucional, ambiental, comunitaria, del principio “quien contamina paga” y de las políticas de responsabilidad social corporativa. En este sentido, cabe destacar que el beneficio fiscal únicamente podía ser aplicado cuando las inversiones se realizasen para mejorar las exigencias previstas por la normativa ambiental y constituía un útil instrumento para que las Administraciones ambientales orientasen el compromiso ambiental de las empresas mediante los planes, programas ambientales y acuerdos ambientales que habían de enmarcar las inversiones susceptibles de acogerse a este beneficio fiscal. En este último ámbito, la deducción había constituido un importante aliciente para la firma de acuerdos y convenios ambientales, instrumento muy valorado en el ámbito comunitario.

Como hemos señalado, el Preámbulo de la Ley justifica la reducción de los incentivos fiscales, con carácter general, fundamentalmente en dos ideas: contribuir a la estabilidad recaudatoria y lograrse una simplificación del impuesto mediante la eliminación de incentivos que se consideran innecesarios, profundizándose en los principios de neutralidad, igualdad y justicia.

Comenzando por la necesidad de estabilizar la recaudación, es innegable el impacto que la situación de crisis económica general y de recaudación del Impuesto sobre Sociedades en particular ha tenido en las innumerables modificaciones, bien de carácter temporal o permanente, que se han producido en la normativa de este tributo en los últimos años y que inspira la vigente LIS. Sin entrar a valorar en este momento la inseguridad jurídica e incertidumbre, tanto nacional como internacional, que tal inestabilidad normativa ha generado²⁰², sí es preciso destacar el redu-

(202) *“En definitiva, hay que pensar si no sería preferible, en lugar de anunciar y promover modificaciones fiscales de gran calado que devienen imposibles, reconocer que, además de las ineludibles (y a ser posible, mínimas) reformas, es imprescindible asentar de una vez nuestra espasmódica regulación fiscal, en pro de la deseable y perdida seguridad jurídica de nuestro ordenamiento, generada también, precisamente, por las innumerables y continuas reformas tributarias de nuestro ordenamiento”*, Menéndez Moreno, Alejandro, “Crónica de una reforma reiteradamente anunciada”, Quincena Fiscal, nº 6, 2014 (versión electrónica), pág. 10.

cido impacto que los incentivos fiscales en la cuota han tenido en la crisis de recaudación del principal tributo empresarial, como diversos estudios han puesto de manifiesto²⁰³.

Por otra parte, todo incentivo fiscal, como se desprende de la doctrina clásica, se justificará en la medida en que resulte eficaz, en el sentido de que los beneficios obtenidos superen los costes recaudatorios²⁰⁴. Por lo que se refiere específicamente a la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente (recordemos que las otras dos modalidades de las deducciones por inversiones medioambientales fueron definitivamente eliminadas con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011), el Preámbulo, de una forma confusa, justifica su desaparición *“teniendo en cuenta que las exigencias en materia medioambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasiones obligatorias, por lo que resultaba paradójico el mantenimiento de un incentivo de estas características. De nuevo, prevalece la neutralidad del Impuesto, resultando preferible que sean otros parámetros los tenidos en cuenta para realizar inversiones de esta naturaleza”*. Frente, como decimos, a esta confusa justificación, que mal se aviene con la auténtica configuración del incentivo fiscal, cabe destacar las siguientes cuestiones:

- La consideración constitucional del medio ambiente como objeto de protección permite flexibilizar el principio económico/hacendístico de neutralidad y los principios jurídico-constitucionales de justicia tributaria.
- Se encuentra reconocido tanto a nivel legal como por el Tribunal Constitucional la posibilidad de que los tributos, además de su función primigenia de allegar recursos, contribuyan a otros fines cons-

(203) Así, Gascón Catalán resalta que los incentivos en la cuota, con independencia de que puedan ser cuestionables por otros motivos (falta de efectividad, escasa eficiencia, complejidad, ruptura de la neutralidad, coste presupuestario) no tienen un impacto apreciable en la caída de recaudación, Gascón Catalán, Jesús, “Análisis de los datos estadísticos del Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº 150, 2014, págs. 128-129.

(204) Señalan García-Herrera Blanco y Rodríguez Márquez que deben evaluarse los beneficios fiscales, suprimiendo aquellos que se revelen como ineficaces, de tal forma que se limiten los beneficios fiscales a los que se consideren eficaces e imprescindibles, García-Herrera Blanco, Cristina y Rodríguez Márquez, Jesús, “Ideas para una reforma fiscal en España”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 44, 2014, pág. 46.

titucionales, como la protección del medio ambiente. Esta función extrafiscal puede materializarse mediante la introducción de nuevos tributos ambientales o de variables ambientales en los tributos tradicionales.

- Los incentivos fiscales son compatibles con el principio “quien contamina paga” en aquellos casos en que las empresas adoptan conductas que favorecen a la colectividad y no se limitan a facilitar el cumplimiento de la normativa ambiental, lo que a su vez permite desarrollar el principio de prevención.
- Desde la perspectiva comunitaria, la importancia del medio ambiente ha encontrado su reflejo en la consideración de los incentivos fiscales ambientales como ayudas estatales compatibles concurriendo determinados requisitos. Precisamente en 2014 se han aprobado las nuevas Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en materia de medio ambiente, cuyos umbrales están lejos de superarse por la normativa española²⁰⁵.
- Los incentivos fiscales ambientales permiten promover la responsabilidad social corporativa, mediante la asunción voluntaria por parte de las empresas de compromisos ambientales que van más allá de los meros estándares legales.

(205) Cabe señalar que, siguiendo a Rubio Guerrero, *“a nivel internacional, y a pesar de la tendencia al recorte de los incentivos fiscales a la inversión, existen tres líneas de acción que han mantenido su régimen de protección”, entre las que se encuentra la “inversión orientada a la protección del medio ambiente o al uso de fuentes renovables de energía”, además de “la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica y la promoción de las tecnologías de la información” y “los costes de formación de personal, incluyendo los derivados de proporcionar a los empleados conexión a Internet o equipos informáticos”,* Rubio Guerrero, Juan José, *“Características de la fiscalidad empresarial en España: perspectivas reformadoras”,* en Marín, Miguel (Dir.), *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo*, FAES Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, 2013, pág. 151. En el mismo sentido se manifiesta Albi Ibáñez, si bien observa que no siempre queda claro en la literatura económica sobre estos incentivos que los beneficios conseguidos superen las pérdidas de recaudación producidas, Albi Ibáñez, Emilio, *“Impuesto sobre Sociedades: la investigación económica y los criterios para su reforma en España”,* Documento nº 13/10, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 14; Albi Ibáñez, Emilio, *“Informe Mirrlees y España: Impuesto sobre Sociedades”,* en Viñuela Díaz, Julio (Coord.), *Opciones para una reforma del sistema tributario español*, Fundación Ramón Areces, Madrid, 2014, pág. 182.

- Las deducciones medioambientales constituyen un instrumento idóneo para fomentar la actividad innovadora de las empresas y la inversión en nuevas tecnologías²⁰⁶.

Por otra parte, la configuración y finalidad de la deducción refleja, a nuestro juicio, la bondad de este incentivo fiscal ambiental:

- En primer lugar, contiene un elemento clave, que el Preámbulo de la LIS parece obviar, pero que precisamente es el que engarza el beneficio fiscal con los principios constitucionales, hacendísticos, comunitarios y de responsabilidad social corporativa: la necesidad de que las inversiones se realicen para mejorar las exigencias previstas por la normativa ambiental y siempre y cuando esta ya se viniera cumpliendo. Este requisito, contemplado desde el año 2003, se vio reforzado por la nueva redacción dada por la Ley de Economía Sostenible. Por tanto, difícilmente puede resultar “paradójico” el mantenimiento de este incentivo atendiendo a su finalidad ambiental.
- Por otra parte, y sin perjuicio de las posibles mejoras, el incentivo es un paradigma de coordinación y cooperación administrativa al distribuir entre la Administración ambiental (mediante la emisión de la certificación de convalidación) y la Administración tributaria el control de los requisitos ambientales y fiscales, respectivamente, lo que además eleva el nivel de seguridad jurídica de los contribuyentes.
- Asimismo, la Administración ambiental tiene la posibilidad de “orientar” el compromiso ambiental de las empresas mediante los planes, programas ambientales y acuerdos ambientales que han de enmarcar las inversiones susceptibles de acogerse a este beneficio fiscal. En este ámbito, la deducción ha constituido un importante aliciente para la firma de acuerdos y convenios ambientales, instrumento muy valorado en el ámbito comunitario.
- El “espíritu” de la deducción ha sido transpuesto a otros incentivos fiscales, destacando el “informe motivado” en los incentivos fiscales ligados al I+D+i y las deducciones ambientales en diversos tributos ambientales autonómicos.

(206) Gil García, Elizabeth, “Un nuevo modelo de tributación como medio para alcanzar la sostenibilidad energética”, *Impuestos*, nº 1/2014, pág. 18.

Por otra parte, desde el año 2006 hasta la aprobación de la Ley de Economía Sostenible, por la que se recuperó la deducción cuya eliminación estaba prevista a partir del ejercicio 2011²⁰⁷, fueron innumerables las iniciativas parlamentarias para recuperar e incluso mejorar este incentivo fiscal²⁰⁸.

Esto no significa que no sea posible revisar y mejorar la estructura de la deducción medioambiental. Así, por ejemplo, es preciso evitar la “indefinición” de numerosos conceptos de la deducción; es necesario que la protección del medio ambiente se configure desde una perspectiva integral para que el incentivo fiscal incremente su eficiencia; es criticable la aparente preferencia por las soluciones “final de línea”, que limitan la eficacia del principio preventivo; resulta llamativa la exclusión del sector del transporte y de las energías renovables desde el ejercicio 2011, lo que se compadece mal con la medidas de mitigación del cambio climático; y la deducción se encuentra carente de elementos que modulen el efecto del incentivo fiscal en función del esfuerzo del contribuyente.

Como era de esperar, a lo largo de la tramitación parlamentaria de la LIS se presentaron diversas enmiendas para evitar la desaparición de este incentivo, que no fructificaron. Cabe asimismo reseñar la presentación por el Grupo Parlamentario Catalán de una Proposición de Ley sobre reforma del Impuesto sobre Sociedades para reponer la deducción por inversiones con objetivos de mejora ambiental, de enero de 2015, cuya exposición de motivos resaltaba que *“estas deducciones suponen un ejemplo de fiscalidad ambiental real, es decir, una fiscalidad ambiental no basada únicamente en impuestos que graven determinados comportamientos, muchas veces sin que el sujeto pasivo de los mismos tenga demasiado margen de maniobra para poder pagar menos, ya que en muchas ocasiones son impuestos poco*

(207) Y ello sin perjuicio de los caóticos problemas temporales que generó en su aplicación, lo que, siguiendo a Malvárez Pascual, *“muestra la ausencia de criterio en la política de incentivos fiscales”*, Malvárez Pascual, Luis Alberto, *“Evaluación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades a la luz del principio de seguridad jurídica”*, en Cubero Truyo, Antonio (Dir.), *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 192.

(208) Si bien el dato puede parecer anecdótico, cabe reseñar que una Proposición de Ley presentada en el año 2008, antecesora de la referida Ley de Economía Sostenible, recibió el voto favorable de 330 diputados, de los 331 presentes, produciéndose una única abstención, lo que pone de manifiesto el total respaldo de la Cámara legislativa a este incentivo fiscal.

elásticos, como, por ejemplo, el impuesto sobre hidrocarburos". Añadía que "dado que se están generando nuevos instrumentos fiscales en materia ambiental que afectarán a las actividades económicas, principalmente en forma de impuestos, entendemos que es necesario y conveniente, que no se elimine el único incentivo económico que actualmente tienen los sectores industriales para realizar inversiones ambientales, por coherencia con el discurso de la fiscalidad ambiental, que no solo consiste en gravar determinados comportamientos, sino también en incentivar otros más acordes con las políticas de prevención de la contaminación". A pesar de contar con un amplio respaldo de la Cámara, su toma en consideración fue finalmente rechazada²⁰⁹.

Hemos de observar que, por otra parte, en los territorios forales no se ha seguido este camino de eliminación de las deducciones medioambientales.

Así, por lo que se refiere a los tres territoriales forales vascos, encontramos la deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía²¹⁰. Realmente, se trata de distintas deducciones, incompatibles entre sí y con diferentes alcances y grado de intensidad del incentivo fiscal.

El primer incentivo en una deducción del 30% del importe de las inversiones realizadas en los equipos completos definidos en la Orden del Departamento correspondiente del Gobierno Vasco por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias. A requerimiento de la Administración tributaria, el contribuyente deberá presentar certificado del Departamento correspondiente del Gobierno Vasco, acreditativo de que las inversiones realizadas se encuentran incluidas en el referido Listado Vasco de Tecnologías Limpias.

El segundo incentivo es una deducción del 15% sobre los siguientes importes:

(209) El interesante debate se puede leer en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 21 de abril de 2015.

(210) Artículo 65 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya, de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava y de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa.

- a) Las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material y los gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados en el ejercicio para la realización de aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco. A requerimiento de la Administración tributaria, el contribuyente deberá presentar certificado del Departamento correspondiente del Gobierno Vasco acreditativo del cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la deducción.
- b) Las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto alguno o algunos de los que se indican seguidamente, dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental: (i) minimización, reutilización y valorización de residuos; (ii) movilidad y transporte sostenible; (iii) regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias; (iv) minimización del consumo de agua y su depuración; y (v) empleo de energías renovables y eficiencia energética. A requerimiento de la Administración tributaria, el contribuyente deberá presentar certificado del Departamento competente en Medio Ambiente de la Diputación Foral correspondiente o del Gobierno Vasco, de que las inversiones realizadas cumplen los requisitos establecidos para la aplicación de la deducción.

Respecto a la normativa foral navarra, encontramos las deducciones por inversiones en instalaciones de energías renovables y en movilidad eléctrica²¹¹.

La primera es una deducción del 15% de las inversiones realizadas en instalaciones afectas a la actividad económica de la entidad que utilicen energía procedente de fuentes renovables para uso térmico y generación de electricidad. A estos efectos, se considerará energía procedente de fuentes renovables aquella energía procedente de fuentes no fósiles, es decir, energía eólica, solar, aerotérmica, geotérmica, hidrotérmica, oceánica, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás,

(211) Artículo 64 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, la Comunidad Foral de Navarra, del Impuesto sobre Sociedades.

tal y como se definen en la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009²¹². Asimismo serán deducibles las inversiones realizadas en microrredes²¹³. El órgano competente en materia de energía emitirá informe acreditativo del importe de las inversiones realizadas, que no incluirá las inversiones en aquellos elementos que no sean necesarios para alcanzar los objetivos de producción energética, de la fecha de entrada en funcionamiento y de que la puesta en servicio de las instalaciones se ha efectuado conforme a la reglamentación técnica que resulte de aplicación.

La segunda deducción prevista en la normativa foral navarra es la deducción por inversiones en movilidad eléctrica, que recoge un incentivo por inversión en vehículos eléctricos y una deducción por inversión en sistemas de recarga:

-
- (212) Se establecen además tres limitaciones: (i) únicamente serán deducibles aquellas inversiones en instalaciones de generación de energía eléctrica destinadas al autoconsumo, pudiendo contar el sistema con acumulación de energía. No darán derecho a deducción las instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud de la aplicación del Código Técnico de la Edificación, salvo que la instalación tenga una potencia nominal superior a la mínima exigida, en cuyo caso podrá ser objeto de deducción la parte del coste de la instalación proporcional a la potencia instalada por encima de ese mínimo exigido; (ii) en aquellos proyectos en los que, de conformidad con el Código Técnico de la Edificación, sea obligatoria la realización de una instalación de energías renovables para la producción de agua caliente sanitaria, únicamente será deducible la inversión en instalaciones diseñadas también para el apoyo a calefacción y/o refrigeración y, en este supuesto, sólo podrá ser objeto de deducción el 70% del coste de la instalación, por entenderse que el 30% restante es la inversión necesaria para cumplir la citada norma; (iii) en el caso de instalaciones que empleen bombas de calor, sólo se considerará como inversión deducible el porcentaje de inversión correspondiente a la relación entre la energía renovable suministrada y la energía térmica útil proporcionada por la bomba, según la Decisión de la Comisión Europea, de 1 de marzo de 2013, por la que se establecen las directrices para el cálculo por los Estados miembros de la energía renovable procedente de las bombas de calor de diferentes tecnologías, y, en el caso de que la energía primaria para impulsar la bomba procediera en su totalidad de fuentes renovables, se considerará deducible el total de la inversión.
- (213) Entendiendo por microrred un conjunto de cargas, elementos de generación distribuida, elementos de almacenamiento y elementos y sistemas de control y gestión, conectados a la red eléctrica a través de un mismo punto de conexión, y que llevan asociada una estrategia de gestión de energía. Estas microrredes deberán alimentarse fundamentalmente a través de fuentes de generación renovable, sin descartar la posibilidad de emplear energías fósiles como soporte para determinadas situaciones o por cuestiones de rentabilidad económica que, en cualquier caso, deberán estar justificadas. Los elementos de generación no renovable no podrán ser objeto de deducción.

- a) Deducción por inversión en vehículos eléctricos: las inversiones en vehículos eléctricos nuevos afectos a la actividad económica de la entidad darán derecho a practicar una deducción del 30% si son vehículos eléctricos y del 5% si son vehículos híbridos enchufables, siempre que los vehículos pertenezcan a determinadas categorías definidas en la Directiva 2007/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2007, y en el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2013. La base de la deducción varía en función de la categoría de vehículo²¹⁴.
- b) Deducción por inversión en sistemas de recarga: será deducible el 15% del importe de la inversión realizada en la obra civil, instalaciones, cableados y punto de conexión necesarios para la puesta en servicio de un sistema de recarga de potencia normal o de alta potencia, según la definición establecida en la Directiva 2014/94/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014²¹⁵. La deducción se podrá incrementar en cinco puntos si el punto de recarga esté colocado en un lugar de acceso público o su potencia es superior a 22kW e inferior a 50kW²¹⁶. La base de la deducción no podrá superar el límite de 5.000 euros para los puntos de recarga de potencia normal y de 25.000 euros para los puntos de recarga de alta potencia. El órgano competente en materia de energía emitirá informe acreditativo del importe de las inversiones realizadas. La base de la deducción vendrá determinada por el importe de las inversiones acreditadas en dicho informe.

Por tanto, consideramos positiva una reevaluación de la recuperación de este incentivo en la normativa del Territorio común, no pudiendo dejar de advertir que la eliminación del principal incentivo fiscal ambiental existente

-
- (214) Para los vehículos pertenecientes a la categoría M1y N1: 32.000 euros.
Para los vehículos pertenecientes a la categoría L1e y L2e: 5.000 euros.
Para los vehículos pertenecientes a la categoría L3e, L4e y L5e: 10.000 euros.
Para los vehículos pertenecientes a la categoría L6e y L7e: 15.000 euros.
Para las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico: 1.500 euros.
- (215) Las instalaciones deberán cumplir lo establecido en el Real Decreto 1053/2014, de 12 de diciembre, por el que se aprueba la Instrucción Técnica Complementaria ITC-BT-52.
- (216) En el caso de que la potencia sea igual o superior a 7,4 kW e igual o inferior 22 kW, el incremento del porcentaje de deducción será de 2 puntos.

en el Impuesto sobre Sociedades supone un retroceso en una posible Reforma Fiscal Verde, cuyo primer paso debería ser precisamente la “ambientalización” de este y otros tributos tradicionales, especialmente dirigida a la adopción de todas aquellas medidas tendentes a la mitigación del cambio climático (incluyendo el fomento de las energías renovables)²¹⁷.

7.1.10. Deducción por gastos e inversiones para la protección del monte

Con fecha 21 de julio de 2015 se publicó en el BOE la Ley 21/2015, de 20 de julio, por la que se modifica la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes. En el ámbito fiscal, destaca la novedosa regulación de las Sociedades Forestales y de determinados aspectos de su régimen fiscal: por una parte, la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento previsto para las operaciones de reestructuración a las operaciones de cesión de los derechos de uso forestal a la Sociedad Forestal; por otra parte, una deducción del 10% de los gastos e inversiones realizados por las Sociedades Forestales y destinados a la conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte²¹⁸.

Como hemos apuntado con anterioridad, los montes desarrollan una importante función ambiental en la prestación de servicios para la conservación del ambiente en general y de la biodiversidad y el clima en particular, lo que les hace merecedores de protección jurídica por sus efectos ecológicos, económicos, sociales e, incluso, paisajísticos y a sus propietarios de una compensación/retribución por sus prestaciones ambientales. No obstante, la Ley de Montes no contemplaba de forma específica los instrumentos fiscales como vía de incentivación, más allá de la previsión de la Disposición adicional novena de considerar incluidos entre los fines de interés general los orientados a la gestión forestal sostenible, a efectos de lo

(217) Villar Ezcurra, en relación con los incentivos a las energías renovables en Estados Unidos, resalta que “al contrario de lo que ocurre en la Unión Europea, la utilización por parte del gobierno federal de incentivos fiscales no está ligada a los objetivos del cambio climático, pero permite reducir de forma importante la deuda fiscal de los proyectos de inversión en energías renovables, coadyuvando así a estos fines”, habiéndose optado por “utilizar el sistema fiscal para promover inversiones a largo plazo, con el triple objetivo de potenciar la protección al medioambiente, el crecimiento económico y la seguridad nacional”, Villar Ezcurra, Marta, *Cambio climático, fiscalidad y energía en los Estados Unidos. Una batería de ejemplos a considerar*, Cuadernos Civitas, Cizur Menor, 2012, págs. 23 y 54.

(218) Un análisis más profundo de estas modificaciones puede encontrarse en Cobos Gómez, José María, “El nuevo régimen fiscal de las sociedades forestales”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 9, 2015, Nº 9, diciembre de 2015.

previsto en el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo²¹⁹.

Por ello, hemos de comenzar valorando positivamente la introducción de la deducción del 10%²²⁰ de los gastos e inversiones realizados por las Sociedades Forestales y destinados a la conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte, al contrario de la eliminación de su hermana mayor, la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente a la que hemos hecho referencia con anterioridad²²¹.

No obstante, estas medidas podrían quedarse cortas a la vistas de algunas de las propuestas más generales que se presentaron durante la tramitación parlamentaria. Así, por ejemplo, las enmiendas 114 y 186 presentadas en el Senado por el Grupo Parlamentario Socialista (GPS) y por el Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (GPEPC) propusieron la introducción de una disposición adicional nueva con el siguiente texto: *“El Gobierno acordará medidas de incentivo fiscal dentro del Plan de fiscalidad ecológica, para posibilitar y hacer viable la actividad forestal, y fomentar la producción y consumo de madera, incluido el aprovechamiento de la biomasa, en términos equivalentes a los países de la Unión Europea”*. De esta forma, señala la justificación de las enmiendas, se incrementaría la compe-

(219) Por lo que compartimos con Tandazo Rodríguez que *“el planteamiento normativo es adecuado, pero su desarrollo ha sido del todo insuficiente”*, Tandazo Rodríguez, Ada Violeta, *La fiscalidad de los bosques: un estudio comparado entre España y Perú* [Tesis Doctoral], Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2013, pág. 212.

(220) Dicho porcentaje de deducción, coincidente con el originalmente previsto para la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente en el período 1997-2006, queda lejos del que propuso el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) en su enmienda nº 118 en el Congreso, que ascendía al *“30% de las inversiones realizadas en fincas forestales, destinadas a cumplir con los objetivos previstos en sus correspondientes instrumentos de gestión o planificación forestal, aplicable directamente en la cuota del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades”*.

(221) Advertía Tandazo Rodríguez, en relación con la normativa vigente hasta el año 2014, que, tras la derogación del apartado 3 del artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que contemplaba la posibilidad de deducir las inversiones medioambientales relacionadas con el uso de la biomasa, la regulación española ignoraba el papel primordial de los bosques en la lucha contra el cambio climático, Tandazo Rodríguez, Ada Violeta, *La fiscalidad de los bosques: ...*, *op. cit.*, pág. 216. Podemos afirmar que tal situación se ha agravado aún más tras la completa desaparición de las deducciones por inversiones medioambientales en la reforma fiscal operada por la LIS.

tividad de los territorios con superficies forestales, con la finalidad de atraer inversiones a territorios que preservan el patrimonio natural.

7.1.11. Deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica

No cabe duda sobre la importancia de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, no sólo para el desarrollo de nuevos conocimientos en áreas como la protección del medio ambiente o el ahorro energético, sino para obtener nuevos productos, procesos o sistemas, tecnológicamente nuevos, o al menos, sustancialmente avanzados frente a los existentes²²², habiéndose calificado de crucial en un contexto de crecimiento ambientalmente sostenible²²³.

La intensa relación entre la innovación y el medio ambiente se ha puesto de manifiesto en el incremento de la importancia del medio ambiente en los programas de investigación y desarrollo a medida que aumentaba la importancia de las cuestiones ambientales²²⁴. En este sentido, se ha resaltado la necesidad de apoyar e impulsar, por medio de políticas fiscales, los programas eficaces de investigación y desarrollo orientados hacia el desarrollo de tecnologías industriales y empresariales medioambientales favorables²²⁵, por ejemplo, para el adecuado reconocimiento de los nuevos instrumentos de gestión medioambiental que exigen adaptar los procesos productivos²²⁶. Este es un terreno especialmente complejo, puesto que, como apunta García Luque, *“ya no se trata de mejorar simplemente los sistemas de producción existentes (para captar y tratar la contaminación al final del proceso), sino de replantearlos desde la fase de diseño hasta la de consumo del producto”*²²⁷.

(222) Ministerio de Ciencia y Tecnología, *Guía de incentivos fiscales para la ciencia y la tecnología*, 2002, pág. 74.

(223) Así, se ha afirmado que la sostenibilidad ambiental exige cambios radicales en los bienes y servicios que se producen y la forma en que se producen, distribuyen y usan, de forma que se desvincule el crecimiento económico del proceso de degradación ambiental, pudiéndose decir que la sostenibilidad ambiental dependerá del grado en que se pueda maximizar dicha desvinculación, Fukasaku, Yukiko, “Innovation for environmental sustainability: a background”, en OCDE, *Innovation and the Environment*, 2000, pág. 18.

(224) Puig Ventosa, Ignasi, “Incentivos a la I+D+I y a las inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010, pág. 181.

(225) Dopazo Fraguío, Pilar, “Estímulos fiscales a la inversión en el impuesto de sociedades en España:...”, *op. cit.*, pág. 392.

(226) Dopazo Fraguío, Pilar, *La fiscalidad ecológica*, *op. cit.*, págs. 198-199.

La importancia de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, y la incertidumbre inevitable en este tipo de actividades²²⁸, ha llevado a que el Impuesto sobre Sociedades prevea medidas para promover estas actividades, tanto en forma de libertad de amortización como de deducción en la cuota. Por lo que se refiere a este último incentivo, el artículo 35 de la LIS prevé la posibilidad de que los sujetos pasivos disfruten de deducciones en la cuota por la realización tanto de actividades investigación y desarrollo como de innovación tecnológica.

La regulación de esta deducción no contempla específicamente los efectos medioambientales de las actividades incentivadas. A este respecto, no hay duda de que entre las actividades de I+D+i se pueden incluir aquellos que tengan alguna relación con la protección de la naturaleza²²⁹, pero no existen previsiones para el caso de programas que pudieran tener efectos perjudiciales para el medio ambiente, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en Bélgica, donde existen incentivo fiscales sobre las inversiones para actividades de I+D que afectan tanto a la base como a la cuota del Impuesto sobre Sociedades, pero estableciéndose como requisito, para el caso de inversiones en activo material, que se compruebe que no tengan efectos adversos sobre el medio ambiente²³⁰.

(227) García Luque, Elisa I., *Fiscalidad, desarrollo sostenible y...*, op. cit., pág. 222.

(228) A este respecto, véase Day, George S. y Schoemaker, Paul J.H., "Innovar en mercados inciertos: diez lecciones para las tecnologías ecológicas", *Harvard Deusto Business Review*, enero 2012, págs. 11-24. Dichos autores definen las tecnologías ecológicas como "aplicaciones basadas en la ciencia cuyo objetivo es proteger el entorno natural y los recursos minimizando los residuos y la toxicidad, conservando la energía y reduciendo la contaminación y las emisiones de CO₂. Su objetivo es progresar en general en la seguridad económica, energética y climática", pág. 14.

(229) Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y Medio Ambiente*, op. cit., págs. 339-340.

(230) Ministerio de Ciencia e Innovación/ Alma Consulting Group, *Análisis comparativo sobre el diseño, configuración y aplicabilidad de Incentivos Fiscales a la Innovación empresarial*, 2011, pág. 32. Tal y como explica Gil García, el mecanismo consiste en una deducción "normal" del 18% que puede ser aplicada por aquellas empresas que inviertan en patentes o inmovilizado que tienda a promover la I+D de productos nuevos y de tecnologías avanzadas que no afecten al medio ambiente, que tiendan a minimizar los efectos negativos sobre el ambiente o que estén relacionadas con el ahorro energético, existiendo además una deducción "especial" del 25%. Para esta autora, "este tipo de incentivos merece un juicio favorable, puesto que la innovación y la investigación pueden proporcionar conocimiento y oportunidades de mejora ambiental y, al mismo tiempo, la necesidad de alcanzar objetivos ambientales más rigurosos puede generar investigación e innovación tecnológica adicionales", beneficiando a la sociedad en su conjunto, Gil García, Elizabeth, *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, op. cit., págs. 321-322.

En relación con el impacto de los incentivos fiscales sobre la innovación ambiental, Puig Ventosa ha realizado un interesante estudio en el que se concluye que la importancia de la innovación para el crecimiento del sector ambiental y para la mejor implementación de políticas ambientales sugiere un impacto ambiental positivo de este instrumento fiscal, si bien se advierte de los posibles efectos ambientales negativos de algunos proyectos de I+D+i que pueden beneficiarse también del incentivo fiscal. Por ello, sugiere el sometimiento de estos proyectos a una evaluación ambiental previa, que serviría como instrumento de control para la aplicación de este tipo de incentivos fiscales²³¹.

Por otra parte, la regulación actual no discrimina positivamente, mejorando los porcentajes de deducción, las actividades de I+D+i dirigidas a la innovación ambiental o ecoinnovación²³². Así, por ejemplo, se ha propuesto otorgar ventajas concretas para la producción de biocarburantes, como instrumento para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero procedentes del

(231) Adicionalmente, advierte de otras limitaciones como son, los posibles efectos indirectos negativos derivados del “efecto rebote” como consecuencia de un incremento del consumo por la reducción del coste de producción y del precio final de los productos, a raíz de procesos de producción más eficientes; el incremento de la presión ambiental (por ejemplo, emisiones de gases de efecto invernadero o consumo de materias primas) derivado del aumento de la escala de la economía; y la incertidumbre que genera la cambiante regulación del incentivo fiscal y la ausencia de claridad y de carácter práctico en las definiciones legales, lo cual no favorece inversiones que requieren períodos largos de planificación. Puig Ventosa, Ignasi, “Incentivos a la I+D+I y a...”, *op. cit.*, pág. 195.

(232) Las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente definen la ecoinnovación en los siguientes términos: toda forma de actividad innovadora cuyo resultado u objetivo es una mejora significativa de la protección del medio ambiente. La ecoinnovación incluye los nuevos procesos de fabricación, los nuevos productos o servicios, y los nuevos métodos empresariales de gestión, cuya utilización o ejecución pueda prevenir o reducir sustancialmente los riesgos para el medio ambiente, la contaminación u otros impactos negativos del uso de recursos, a lo largo del ciclo de vida de las actividades a ellos vinculadas. Sin embargo, no se considera innovación: i) los cambios o mejoras de importancia menor, ii) el aumento de las capacidades de producción o servicio mediante la introducción de sistemas de fabricación o logística muy similares a los ya utilizados, iii) los cambios en las prácticas comerciales, la organización del centro de trabajo o las relaciones exteriores basados en métodos organizativos ya empleados en la empresa, iv) los cambios en la estrategia de gestión, v) las concentraciones y adquisiciones, vi) el abandono de un proceso, vii) la mera sustitución o ampliación de capital, viii) los cambios exclusivamente derivados de variaciones del precio de los factores, la producción personalizada, los cambios periódicos de carácter estacional u otros cambios cíclicos, ix) el comercio de productos nuevos o significativamente mejorados.

sector de transporte²³³. En definitiva, la política fiscal debe orientarse hacia este tipo de actividades, mejorando el régimen de deducciones, particularmente en el caso de proyectos estratégicos para el medio ambiente²³⁴, como pueden ser los orientados a la mitigación del cambio climático, la ecoinnovación, la eficiencia y sostenibilidad energética o la movilidad sostenible.

7.1.12. *La deducción por inversiones en bienes del Patrimonio Histórico Español y su proyección sobre el patrimonio natural*

Partiendo de una consideración amplia del concepto “medio ambiente”, que no incluya exclusivamente el medio natural, sino también el entorno social y cultural, encontrábamos en el artículo 38.1 del TRLIS (actualmente no previsto en la LIS) una deducción en la cuota por determinadas inversiones y gastos en bienes del Patrimonio Histórico Español, incluyendo los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España²³⁵.

El hecho de que se prevean incentivos para la protección del patrimonio histórico representa, para Martínez Lozano, una clara intención de pasar de las palabras a los hechos que debe reflejarse en la misma medida en el Derecho Ambiental y, específicamente, en el ámbito de la normativa del Patrimonio Natural y la Biodiversidad²³⁶, la cual, sin embargo, se encuentra carente de los mismos²³⁷.

(233) Gil García, Elizabeth, “Los incentivos fiscales a la I+D+i a la luz de la reforma tributaria: la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y el régimen del patent box”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento nº 10/2015, pág. 117.

(234) Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

(235) A juicio de Orón Moratal, se debe entender incluido en el ámbito de este beneficio fiscal los entornos protegidos, naturales o paisajísticos, conforme a la legislación estatal, autonómica e incluso europea, Orón Moratal, Germán, “La fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales. Parte I”, *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros (BInUEFF)*, nº 5, 2006, págs. 23-24.

(236) Martínez Lozano, Juan Miguel, “La fiscalidad desde el punto de vista de la normativa medioambiental”, *Tribunal Fiscal*, nº 240, octubre 2010, págs. 23-24.

(237) A este respecto, este autor ha puesto de manifiesto la ausencia de medidas concretas en la Ley del Patrimonio Natural y la Biodiversidad, la cual sólo tiene buenas intenciones, y los, en su opinión, insatisfactorios incentivos fiscales medioambientales ya que, básicamente, están dirigidos a la protección del medioambiente en general, pero no establece incentivos concretos para especies concretas como sí ocurre con el patrimonio histórico, Martínez Lozano, Juan Miguel, “Primera aproximación a los incentivos...”, *op. cit.*, pág. 72.

De acuerdo con estas consideraciones, podríamos plantearnos, siguiendo la sugerencia de Martínez Lozano, la introducción de una deducción para la protección del patrimonio natural y la biodiversidad²³⁸.

7.1.13. Deducciones por gastos relacionados con la movilidad sostenible al trabajo

Los crecientes problemas de contaminación atmosférica aconsejan la adopción de medidas dirigidas al fomento de fórmulas de movilidad sostenibles. Ya hemos hecho referencia a la posibilidad de recuperar las deducciones por inversiones medioambientales, incluyendo la modalidad de inversión en vehículos poco contaminantes.

En esta misma línea, cabría plantear el establecimiento de una deducción por los gastos en que incurran las empresas relacionados con la movilidad sostenible de los empleados al trabajo. Esta posibilidad se contemplaba tanto en el artículo 7 de la Proposición de ley sobre fiscalidad ambiental²³⁹ como en la tramitación parlamentaria de la propia LIS²⁴⁰, en la forma de deducción en la cuota del 50% de este tipo de gastos, minorados en el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de los mismos e imputables como ingreso en el período impositivo²⁴¹. A estos efectos, se proponía considerar como gastos relacionados con la movilidad sostenible al trabajo

(238) Cabe señalar que el antecedente del artículo 45 de la Constitución se encuentra en el artículo 45.2 de la Constitución de la II República de 1931, conforme al cual “El Estado protegerá también los lugares notables por su belleza natural o por su reconocido valor artístico o histórico”, Pérez Luño, Antonio-E., “Artículo 45. Medio Ambiente”, en Alzaga Villaamil, Oscar (Dir.), *Comentarios a las Leyes Políticas, Constitución Española*, Tomo IV, EDESA, 1984, pág. 258. Un comienzo lo encontramos en la modificación de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, dando nueva redacción a su artículo 5, conforme a la cual las Administraciones públicas, en su respectivo ámbito competencial, “promoverán la utilización de medidas fiscales y otros incentivos económicos para la realización de iniciativas privadas de conservación de la naturaleza, y para la desincentivación de aquéllas con incidencia negativa sobre la conservación de la biodiversidad y el uso sostenible del patrimonio natural”, apartado Cuarto del artículo único de la Ley 33/2015, de 21 de septiembre, por la que se modifica la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad.

(239) Proposición de ley sobre fiscalidad ambiental presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds con fecha 21 de julio de 2009 (Boletín de 31 de julio de 2009).

(240) Enmienda nº 50 en el Congreso del Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural, al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(241) En la actualidad, habiéndose reducido el tipo de gravamen al 25%, la minoración debería ser del 75% de las subvenciones recibidas.

por parte de una empresa, los siguientes: (i) los servicios de autobús de empresa, (ii) la adquisición de bicicletas para los empleados, (iii) las compensaciones a los trabajadores por uso de coche compartido o de bicicleta, (iv) la adquisición de abonos de transporte público para los trabajadores para acceder al puesto de trabajo.

Esta propuesta se reprodujo en el artículo 4 de la Proposición de ley de ahorro y uso eficiente de la energía²⁴² (posteriormente renombrada como Proposición de ley de fiscalidad verde)²⁴³.

7.1.14. Los incentivos fiscales al mecenazgo medioambiental

El régimen fiscal del mecenazgo se encuentra recogido en Ley 49/2002, en la que, además de regular el régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, establece también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares, con el objetivo de ayudar a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz.

De esta forma, se pueden utilizar los incentivos fiscales al mecenazgo para fomentar la obtención de recursos de fuentes de financiación privadas por parte de las entidades sin ánimo de lucro que tengan por objeto la protección del medio ambiente, lo que ha de valorarse positivamente, al contribuir a facilitar la labor de entidades orientadas a la defensa del medio ambiente²⁴⁴, sin perjuicio de la posibilidad de elaborar una Ley de mecenazgo medioambiental específica o bien de reformar la Ley 49/2002 para profundizar en los incentivos de carácter ambiental²⁴⁵.

(242) Proposición de ley de ahorro y uso eficiente de la energía presentada por el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural con fecha 11 de diciembre de 2012 (Boletín de 14 de diciembre de 2012).

(243) Boletín de 25 de enero de 2013.

(244) Fernández Orte, Jaime, "La variable medioambiental en la imposición estatal", *op.cit.*, pág. 118.

(245) Sumpsi Viñas, José M^a, Garrido Colmenero, Alberto e Iglesias Martínez, Eva, "La política agroambiental de la UE: Un análisis desde la perspectiva económica", *Economía Agraria*, n^o 179 (Enero-Abril 1997), págs. 253-254. Para estos autores, esta fórmula permitiría reforzar las compensaciones directas que podrían recibir las empresas que se comprometieran con la conservación de un determinado espacio natural, de una especie en peligro de extinción o de un ecosistema singular, consistentes en la publicidad de su contribución a la conservación del medio ambiente, la concesión de algún tipo de distintivo a la empresa o sus productos (etiqueta verde), la participación en la gestión del espacio natural o la licencia para instalar en el parque natural alguna empresa de servicios compatible con el medio ambiente.

Son entidades beneficiarias del mecenazgo las entidades enumeradas en el artículo 2 de la Ley 49/2002 (fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, ONG,...) que, además, cumplan los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, el primero de los cuales es que persigan fines de interés general, entre los que se enuncian, a efectos ejemplificativos, la defensa del medio ambiente. Esta relación se completa con otra serie de entidades que también podrán beneficiarse del régimen fiscal especial de mecenazgo.

Esta mención expresa al medio ambiente, en palabras de Vaquera García, contribuye a motivar una correcta actuación de los sujetos pasivo, si bien considera que aún quedan frentes abiertos en el ámbito de la tributación directa, como estamos viendo, así como la introducción de medidas desincentivadoras²⁴⁶.

Las donaciones y donativos, como se ha señalado con anterioridad, tienen la consideración de gasto no deducible para la determinación de la base imponible de las entidades que realizan dichas aportaciones. Ahora bien, lo que permite el régimen fiscal especial de mecenazgo es la aplicación de una deducción en la cuota íntegra del 35% sobre el importe de la donación. Este porcentaje se incrementará al 40% si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior.

El efecto conjunto de la consideración como gasto no deducible de las donaciones y de la posibilidad de aplicar una deducción en la cuota íntegra del 35% o 40% supone que las donaciones se benefician, con carácter general, de un incentivo efectivo del 10% o 15% (considerando un tipo de gravamen del 25%)²⁴⁷.

(246) Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, op. cit., pág. 349-350. En relación con la anterior normativa de mecenazgo, recogida en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, este autor puso de manifiesto que la norma no aclaraba qué se entendía por protección del medio ambiente, decantándose por seguir una línea similar a la prevista para la deducción por instalaciones para la protección del medio ambiente, *“en el sentido de no favorecer aquellas actuaciones que se deriven de la reparación de un daño previamente causado sobre el entorno natural; por lo demás, tendrán cabida en este marco todas las actividades encaminadas directa o indirectamente a defender la naturaleza o a promocionar el cambio o adopción de conductas favorables”*.

(247) La base de esta deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de dicho límite para el cálculo de la deducción o el importe de la deducción que no hayan podido deducirse podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

A la vista de este porcentaje y del efecto real del incentivo por el efecto conjunto del gasto no deducible y de la deducción en la cuota, para algunos claramente insuficiente²⁴⁸, cabría la posibilidad, siguiendo a Carbajo Vasco, de establecer porcentajes incrementados de deducción para las donaciones para actividades ambientales, así como la creación de un “Fondo Nacional para el Cambio Climático” cuyas dotaciones mediante donativos fueran fiscalmente deducibles para los donantes²⁴⁹.

Por otra parte, se prevé la posibilidad de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés, así como las entidades beneficiarias²⁵⁰, pudiéndose elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites anteriores, de forma que el porcentaje de deducción ascendería al 40% o 45% y el límite sobre la base imponible al 15%, no identificándose en la actualidad ninguna actividad prioritaria de contenido medioambiental²⁵¹.

(248) Afirman Blázquez Lidoy y Martín Dégano que, dependiendo el beneficio tributario de considerar un gasto deducible en la base imponible frente a una deducción en la cuota de la diferencia de tipos, el beneficio en la normativa actual es tan reducido que la Ley de Mecenazgo podría quedar vaciada de contenido, valorando en consecuencia positivamente las propuestas que se barajan de incrementar el tipo de deducción hasta el 60%, Blázquez Lidoy, Alejandro y Martín Dégano, Isidoro, “Aspectos problemáticos y propuestas de reformas de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo”, *Crónica Tributaria*, nº 145/2012, pág. 9.

(249) Carbajo Vasco, Domingo, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, *op. cit.*, pág. 37.

(250) Carbajo Vasco considera que el régimen de mecenazgo prioritario debía haber sido objeto de una profunda reconsideración, al dudar de la eficacia de un régimen que se ha caracterizado por la repetición rutinaria de un listado de actividades y programas, al que se han ido incorporando nuevos supuestos, y la ausencia de información sobre su eficacia, Carbajo Vasco, Domingo, “Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002...”, *op. cit.*, pág. 14.

(251) Esta facultad se ejerció, en su grado máximo (esto es, con la elevación de los cinco puntos porcentuales), en relación con la investigación en el ámbito de las energías renovables referida a biomasa en el año 2003 y, adicionalmente, a biocombustibles en los años 2004 a 2010, en todos los casos siempre que se realizaran por entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia y Tecnología y oídas previamente, las Comunidades Autónomas competentes en materia de investigación científica y tecnología. Desde al año 2011 y hasta el año 2013, se hizo referencia exclusivamente a la investigación en el ámbito de la energía.

La Ley 49/2002 recoge otras tres fórmulas de mecenazgo: los convenios de colaboración en actividades de interés general, los gastos en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Si bien estos últimos normalmente son de carácter cultural o deportivo, la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, en su Disposición adicional quincuagésima tercera, otorgó tal consideración al Programa “El Árbol es Vida”²⁵², con una duración del programa de apoyo a este acontecimiento desde 1 de julio de 2012 a 30 junio de 2015, siendo de aplicación los beneficios fiscales máximos establecidos en el artículo 27.3 de la citada Ley 49/2002²⁵³.

7.1.15. La variable ambiental como técnica de control previo en el régimen especial de las entidades navieras

Cabe realizar una referencia a la existencia de un régimen especial para entidades navieras en función del tonelaje, regulado en el capítulo XVI del título VII de la LIS.

La razón de mencionar este régimen especial es que su aplicación se encuentra condicionada a su concesión, previa solicitud, por el Ministerio de Hacienda, para lo cual, conforme a lo dispuesto en el artículo 117 de la LIS, tendrá en cuenta la existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo, entre otras materias, a la prevención de la contaminación del medio ambiente.

En consecuencia, este régimen fiscal especial no es propiamente un régimen de contenido ambiental, si bien es una ilustrativa muestra de cómo se puede utilizar la variable ambiental como técnica de control para la concesión de un régimen fiscal favorable a las empresas.

(252) Programa de promoción de la cultura del árbol para mitigar el cambio climático, que tiene por objetivo la plantación de 10 millones de árboles, asegurar su gestión forestal sostenible, contribuir a mitigar el cambio climático, consolidar un sector clave para la economía y el empleo y promover el valor del árbol para la vida, véase <http://elarbolesvida.wordpress.com/> (último acceso: 21 de mayo 2018).

(253) En este sentido, Carabajo Vasco ha propuesto la creación de un “Fondo Nacional para el Cambio Climático” cuyas dotaciones fueran equivalentes a las dedicadas a los acontecimientos de excepcional interés público, “La economía del cambio climático y la fiscalidad”, Crónica Tributaria, nº 142, 2012, págs. 32 y 37.

7.1.16. Pagos a cuenta

Finalmente, consideramos oportuno hacer mención al derecho que se recoge en la normativa foral de Navarra de deducir en concepto de pagos a cuenta no solo las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados (todos ellos previstos en la LIS), sino también las cuotas tributarias satisfechas a la Hacienda Tributaria de Navarra por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, en el caso de contribuyentes que sean titulares o cotitulares de instalaciones de producción de energía eléctrica de carácter renovable situadas en Navarra, cuya potencia instalada nominal no supere los 100 kW por instalación.

La deducción, cuyo importe no podrá ser superior a 500 euros por contribuyente, se practicará por las cuotas tributarias que hayan sido satisfechas en el periodo impositivo en el que se haya efectuado el pago, con independencia del periodo impositivo al que correspondan la autoliquidación y el pago fraccionado del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica²⁵⁴.

Definiéndose el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica como tributo de carácter directo, sería deseable que su consideración como pago a cuenta también se contemplara en la LIS para las entidades que tributan en Territorio común.

7.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El IRPF no es un tributo de naturaleza extrafiscal ni mucho menos ecológico, si bien eso no impide que se incorporen en su estructura elementos de naturaleza promocional y, en particular, ambiental, bien de carácter incentivador, bien de carácter penalizador²⁵⁵. Hasta la fecha, apenas se ha

(254) En el caso de cotitularidad de las instalaciones de producción de energía eléctrica, la deducción se practicará según las normas o pactos sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y, si aquellos no constaran de forma fehaciente, la Administración tributaria considerará que la deducción corresponde a partes iguales.

(255) Así, por ejemplo, se ha propuesto la posibilidad de establecer, en el ámbito del impuesto sobre la renta, un recargo a los empresarios que tributan por actividades empresariales en estimación directa, el cual se evitaría si los empresarios introdujeran las medidas necesarias para reducir el impacto ambiental de su actividad, como pudiera ser el caso de fabricantes de vehículos que incorporasen catalizadores o motores más limpios y menos ruidosos, Guervós Maíllo, María Ángeles, "Los recargos tributarios...", *op. cit.*, pág. 282.

contemplado la posibilidad de utilizar el IRPF como instrumento para fomentar la protección del medio ambiente, tal y como se expondrá a continuación²⁵⁶.

7.2.1. Rendimientos del trabajo

En el ámbito de los rendimientos del trabajo se identifican básicamente dos medidas que pueden tener incidencia en la protección del medio ambiente, concretamente en la adopción de determinadas fórmulas de movilidad con un menor impacto contaminante. Ambas medidas se enmarcan en la tributación favorable que está prevista para determinados rendimientos del trabajo en especie.

En primer lugar, y si bien su regulación no hace expresa referencia al impacto medioambiental, puede hacerse referencia a la exención prevista en el artículo 42.3 de la LIRPF para los rendimientos del trabajo en especie derivado de las cantidades satisfechas por el empleador a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. El citado precepto contempla asimismo la posibilidad de aplicar la exención a las fórmulas indirectas de pago que cumplan determinadas condiciones reglamentarias.

Como señalamos, esta exención no encuentra su fundamento directo en la protección del medio ambiente, si bien es indudable que el fomento del transporte colectivo contribuye a la reducción de las emisiones contaminantes a la atmósfera. En este marco, la potencialidad de este tipo de exenciones es clara, pudiéndose plantearse su extensión a otro tipo de retribuciones del trabajo en especie, como pudiera ser, por ejemplo, la entrega de bicicletas u otros medios de transporte no contaminantes.

En segundo lugar, hemos de hacer referencia a una novedosa medida que sí tiene una directa conexión con la protección del medio ambiente. Nos referimos a la introducción en la última reforma fiscal (Ley 26/2014) de

(256) Seguimos, en parte, a Fernández Orte, Jaime, “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *op. cit.*, págs. 104 y ss.

una reducción del 30% en la valoración de retribución en especie consistente en la cesión de uso de vehículos energéticamente eficientes²⁵⁷, con la finalidad de mejorar el medio ambiente²⁵⁸.

Lo primero que podemos observar es que el incentivo fiscal para el uso de vehículos eficientes energéticamente se contempla exclusivamente para el supuesto de cesión de uso del vehículo, pero no así para los supuestos de entrega del vehículo²⁵⁹. Hecha esta distinción, es indiferente que el vehículo cuyo uso se ceda sea o no propiedad del empleador, ya que este factor únicamente afectará a la forma de valorar la retribución en especie (por el coste de adquisición o el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, según el caso), pero no al derecho a aplicar la reducción.

Entrando en lo que es el contenido del beneficio fiscal, la valoración de la retribución en especie prevista para la cesión del uso del vehículo (20% anual del coste de adquisición para el empleador o, en caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, 20% del valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo) se podrá reducir hasta en un 30% cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

(257) Esta es la única medida de carácter ambiental que preveía el Proyecto de Ley y que finalmente ha recogido la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (en adelante, Ley 26/2014). No obstante, como veremos, se presentaron diversas enmiendas con una clara vocación extrafiscal de protección del medio ambiente que no fructificaron. Un análisis más detenido de este incentivo se puede encontrar en Cobos Gómez, José María y Fernández de Buján y Arranz, Antonio, "La (escasa) ambientalización del IRPF en la reforma fiscal: promoción de los vehículos energéticamente eficientes", *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 3, 2016.

(258) De esta forma, siguiendo a Nocete Correa, "la necesidad de valorar monetariamente la capacidad fiscal del contribuyente puede decaer ante la consecución de una clara finalidad extrafiscal, como es la protección del medio ambiente", Nocete Correa, Francisco José, "Gravamen de las rentas del trabajo y retribución flexible: el debate en torno al tratamiento de las retribuciones en especie en el IRPF", en García-Herrera Blanco, Cristina (Coord.), *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3ª Edición) "La Reforma del Sistema Tributario Español"* (1º Parte), DOC. n.º 9/2015, pág. 141.

(259) Alonso Alonso, Roberto, "Análisis de las modificaciones introducidas en el IRPF por la Ley 26/2014 de reforma de la Ley 35/2006", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 382, enero de 2015, pág. E25.

Esta reducción será igualmente aplicable para el caso de rendimientos en especie satisfechos por empresas que tengan como actividad principal la cesión o entrega de este tipo de vehículos. En estos supuestos, el artículo 43.1.1º.f) de la LIRPF dispone que la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate, pudiéndose reducir dicha valoración hasta en un 30% en el caso de cesión del uso de vehículos considerados eficientes energéticamente. Por tanto, en coherencia con la regulación prevista con carácter general para los vehículos, únicamente será de aplicación en el caso de cesión del uso, quedando excluidos los supuestos de entrega.

El desarrollo reglamentario se ha producido por el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del IRPF. Esta norma introduce un nuevo artículo 48 bis, con el objeto de especificar qué vehículos tienen la consideración de eficientes energéticamente de cara a cuantificar el importe de la retribución en especie²⁶⁰. Así, nos encontramos con tres niveles diferentes de reducción, incrementales en función de la tipología de vehículo y de que el valor del vehículo no exceda de determinados límites:

- a) Reducción del 15% cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 6²⁶¹, sus emisiones oficiales de CO2 no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.
- b) Reducción del 20% cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado que

(260) Alonso Alonso, Roberto, “Análisis de las modificaciones introducidas en el IRPF por la Ley 26/2014 de reforma de la Ley 35/2006”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 382, enero de 2015, pág. E25.

(261) Límites previstos en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos.

correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 35.000 euros.

- c) Reducción del 30% cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos: (i) vehículo eléctrico de batería (BEV), (ii) vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV) o (iii) vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

7.2.2. Rendimientos de actividades económicas

En relación con los rendimientos derivados de actividades empresariales, encontramos dos medidas en la LIRPF relacionadas con las actividades forestales:

- a) Por una parte, no se integrarán en la base imponible del IRPF las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años (disposición adicional cuarta de la LIRPF)²⁶².
- b) Por otra parte, se prevé la posibilidad de aplicar la reducción por rendimientos irregulares a las rentas procedentes de las actividades forestales, considerando el prolongado tiempo que media entre la plantación del arbolado y su tala²⁶³ (artículo 32 de la LIRPF).

(262) Estas subvenciones se calificarán como rendimientos de actividades económicas, si el consultante desarrolla una actividad agraria y la solicita en el ejercicio de la misma. Se tratará como ganancia patrimonial, si no desarrolla actividad agraria o, desarrollándola, la subvención percibida no tiene relación con el desarrollo de la misma (DGT V1371-11, de 30 de mayo de 2011; DGT V1588-11, de 20 de junio de 2011; DGT V1704-11, de 1 de julio de 2011).

(263) Véase Fernández López, Roberto Ignacio, "La fiscalidad ambiental en Galicia y la legislación de montes", Noticias de la Unión Europea, nº 274, 2007, pág. 41.

Para completar el régimen fiscal de las actividades forestales, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014 se propuso la introducción de una deducción del 30% por las inversiones y gastos realizados en fincas forestales ordenadas y planificadas²⁶⁴, si bien este incentivo no vio finalmente la luz.

También hemos de destacar que no se haya aprovechado la reforma fiscal realizada por la Ley 26/2014 ni la operada por la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, para flexibilizar las exigencias previstas en el caso de vehículos utilizados por empresarios o profesionales en el ámbito de sus actividades económicas, que actualmente exige su afectación exclusiva. Por tanto, se podría haber aprovechado para aceptar la afectación, cuando menos parcial, de los vehículos a la actividad económica siempre que se tratara de vehículos energéticamente eficientes. Esta extensión permitiría profundizar en los efectos ambientales de la medida y en la concienciación del tejido empresarial sobre la necesidad de reducir el impacto ambiental de sus actividades económicas. Y no supondría una quiebra tan grave como pudiera parecer del tratamiento de los vehículos en el ámbito de las actividades económicas en el IRPF, puesto que la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido permite deducir, con carácter general, el 50% del impuesto soportado relacionado con vehículos.

7.2.3. Rendimientos de capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias

Por lo que se refiere a la tributación de los inmuebles, ya sean arrendados o a disposición del contribuyente, no encontramos en la actualidad ninguna particularidad que tome en consideración su eficiencia energética. Por esta razón, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014 se plantearon tres medidas tendentes a mejorar la eficiencia energética de los inmuebles.

- a) En primer lugar, la aplicación de una reducción del 20% sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario procedentes de un in-

(264) Enmienda nº 169 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda nº 87 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado.

mueble calificado con las letras “A” o “B” según la Escala de Eficiencia Energética vigente²⁶⁵.

Asimismo, se proponía la aplicación de esta reducción por los contribuyentes que efectuasen obras e instalaciones de adecuación en inmuebles por un importe mínimo de 5.000 euros, siempre que ello implicase una mejora de al menos una letra en la calificación de la vivienda en la escala de calificación energética. Esta reducción sería de aplicación en el período impositivo en el que se efectúen las obras e instalaciones y en los dos siguientes (por tanto, un total de tres ejercicios).

Ahora bien, si la mejora, en los términos anteriormente señalados, es de dos o más letras, la reducción sería de aplicación en el período impositivo en el que se efectúen las obras e instalaciones y en los cuatro siguientes (por tanto, un total de cinco ejercicios).

Tal y como indica la justificación de la enmienda, esta medida tenía como objetivo incentivar la existencia en el mercado del alquiler de edificaciones energéticamente más eficientes, creándose para ello una reducción del 20 % de los rendimientos generados por el arrendamiento de este tipo de inmuebles. Esta medida, permitiría que los arrendadores tuvieran un retorno asociado a los ahorros en combustible y mejoras en el medioambiente que llevan asociadas las edificaciones energéticamente eficientes.

De este modo, al aplicarse el incentivo fiscal exclusivamente a aquellas edificaciones de eficiencia elevada, aumentándose con ello su demanda, se fomentaría la realización de las actuaciones pertinentes para, al menos, alcanzar la eficiencia que permita el acceso al incentivo fiscal para los arrendadores. Esto redundaría en que tanto arrendadores y arrendatarios, fueran más conscientes de la relevancia de la eficiencia energética, impulsándose así los objetivos perseguidos por la Directiva 2010/31/CE y redundaría en la revitalización del sector de la construcción.

- b) En segundo lugar, la sustitución de los porcentajes fijos (1,1% o 2%) a aplicar sobre los valores catastrales para calcular la imputa-

(265) Enmienda nº 142 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda nº 39 del Grupo Mixto en el Senado y enmienda nº 82 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado.

ción inmobiliaria por una escala en función de la calificación energética del inmueble²⁶⁶:

En definitiva, tal y como señalaba la justificación de la enmienda, el objetivo de esta propuesta es modular la cuantía de renta a imputar en función del grado de eficiencia energética de la edificación, consiguiéndose de este modo que repercuta en el propio titular de la vivienda los beneficios o perjuicios que para la propia sociedad tiene el uso óptimo de la energía. Así, mediante la reducción del porcentaje de imputación, se favorece que los propietarios de los inmuebles mejoren su eficiencia energética, contribuyendo de este modo a la consecución de los objetivos de eficiencia energética establecidos por la Directiva 2010/31/CE de 19 de mayo de 2010. Por tanto, la medida se enmarca dentro de los objetivos de la reforma tributaria, en particular, aquellos relativos al aumento de la competitividad, así como al fomento de políticas medioambientales, en este caso a través de normas que fomenten la innovación, la eficiencia energética y la competitividad, contribuyendo al objetivo global de mejora de la eficiencia energética y lucha contra el cambio climático, además de revitalizar el sector de la construcción.

- c) En tercer lugar, y ya en relación con el arrendatario y no con el arrendador, una deducción del 10% por alquiler de la vivienda habitual para viviendas energéticamente eficientes, de la que podrían disfrutar los contribuyentes cuya base imponible fuera inferior a 6,5 veces el IPREM en el caso de que la vivienda tuviera una calificación "A" o "B", según la Escala de Eficiencia Energética vigente. La deducción sería del 8 por ciento cuando la vivienda tuviera una calificación "C" o "D"²⁶⁷

(266) Enmienda nº 171 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda nº 90 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado. Se distingue:

a) En el caso de valores catastrales no revisado: calificación A, 1%; calificación B, 1,1%; calificación C, 1,3%; calificación D, 1,5%; calificación E, 1,7%; calificación F, 1,9%; calificación G o sin calificar, 2%.

b) En el caso de valores catastrales revisados: calificación A, 0,55%; calificación B, 0,66%; calificación C, 0,77%; calificación D, 0,88%; calificación E, 0,99%; calificación F, 1,10%; calificación G o sin calificar, 1,10%.

(267) Enmienda nº 166 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda nº 49 del Grupo Mixto en el Senado y enmienda nº 70 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado.

Como señala la justificación de la enmienda, esta medida fomentaría la concienciación de arrendadores y arrendatarios sobre la relevancia de la eficiencia energética por los ahorros en combustible y mejoras en el medioambiente que conllevan. Al aplicarse el incentivo fiscal exclusivamente a aquellas viviendas de eficiencia medio/alta, se fomentaría la realización de las actuaciones destinadas a mejorarla, incrementándose el incentivo para aquellas viviendas que dispongan de una mayor calificación energética (“A” o “B”). Por tanto, un incentivo fiscal de estas características contribuiría a los objetivos globales de mejora de la eficiencia energética y de lucha contra el cambio climático, además de revitalizar el sector de la construcción.

Asimismo, estas medidas se podrían complementar con la calificación expresa como gastos de reparación y conservación de los costes para la mejora de la eficiencia energética del inmueble, eliminando las limitaciones a la deducibilidad que tienen este tipo de gastos. Recordemos que, la deducibilidad de este tipo de gastos está sometida a dos tipos de límites:

- a) Por una parte, a la calificación de los costes como gastos y no como inversiones, dada que en este último caso la deducibilidad no podría exceder de la amortización correspondiente. Antes las dudas que suscitaba este concepto, ha tenido que aclararse reglamentariamente la tipología de gastos que pueden deducirse, incluyéndose los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales (pintado, revoco o arreglo de instalaciones), así como los gastos de sustitución de elementos (instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros). Por tanto, la mención expresa a los gastos para la mejora de la eficiencia energética evitaría indeseables polémicas sobre la cuestión.
- b) Por otra parte, los gastos de reparación y conservación, junto con los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y demás gastos de financiación, no podrán exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos²⁶⁸. La eliminación de esta limitación

(268) El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

global, no sólo para los gastos de reparación y conservación dirigidos a la mejora de la eficiencia energética del inmueble, sino incluso para los gastos financieros asociados en los que se incurra para afrontar dichos gastos de eficiencia energética, podría contribuir significativamente al objeto ambiental perseguido.

7.2.4. Rendimientos de capital mobiliario

Tampoco encontramos ninguna especialidad medioambiental en relación con los rendimientos de capital mobiliario. Recordemos que su principal particularidad es que la mayor parte de este tipo de rentas se integran en la base imponible del ahorro y, en consecuencia, tributan conforme a una escala reducida.

Ello no obsta a que existiera la posibilidad de mejorar su tratamiento fiscal para el caso de que estas rentas vinieran originadas por empresas ambientalmente responsables. Pensemos, por ejemplo, en dividendos distribuidos por compañías con una clara política ambiental o en intereses derivados de este tipo de compañías o cuya financiación tengan por objeto desarrollar determinados proyectos ambientales²⁶⁹. En tales casos, la función extrafiscal podría justificar una tributación reducida frente a la ordinaria. Similar medida incentivadora cabría para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de este tipo de activos sostenibles (acciones o fondos de inversión).

7.2.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Como en las anteriores categorías de rentas, no encontramos especialidades en relación con el tratamiento fiscal de las alteraciones patrimonia-

(269) El Grupo de Expertos constituido por la Comisión Europea para el estudio de medidas dirigidas a la financiación sostenible ha propuesto, entre otras, la creación de una clasificación de sostenibilidad (“sustainability taxonomy” de inversiones y productos financieros en función de su contribución a los objetivos de sostenibilidad de la Unión Europea, facilitar que los ciudadanos realicen inversiones financieras que tomen en cuenta la sostenibilidad o que financien actividades u objetivos ambientales (“green label”) y el desarrollo de un mercado de bonos verdes (“green bonds”), EU High-Level Expert Group on Sustainable Finance, “Financing a Sustainable European Economy. Final Report 2018”, en particular págs. 15, 27 y 30.

les que pudieran tener algún tipo de conexión con el medio ambiente, ni siquiera, por ejemplo, en el caso de subvenciones ambientales²⁷⁰.

No obstante lo anterior, sí han existido iniciativas legislativas dirigidas a dejar exentas las rentas que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública²⁷¹.

Por otra parte, resulta llamativo el mantenimiento de ineficiencias fiscales en los incentivos a la adquisición de vehículos energéticamente eficientes. En efecto, desde el año 2012 han estado en vigor distintos programas de incentivos para los vehículos eficientes, conocidos como Planes PIVE. El objetivo de estos planes es la renovación de las flotas de transporte, al haberse mostrado como una de las más eficientes medidas para la reducción del consumo energético, con efectos adicionales positivos en materia ambiental y de seguridad vial. Las ayudas se han venido materializando en forma de subvención, de las que se han podido beneficiar las personas físicas, microempresas y pequeñas y medianas empresas que adquieran vehículos nuevos matriculados en España que reúnan una serie de requisitos en relación con el consumo de combustible, las emisiones de CO₂ y el precio de adquisición del vehículo. Ha de recordarse que la sustitución de vehículos antiguos por nuevos supone ahorros de combustible y la reducción de las

(270) Así, por ejemplo, en el caso de subvenciones percibidas, por un lado, para la rehabilitación ecoeficiente de edificios residenciales que tengan una antigüedad superior a 50 años y en los que las actuaciones a llevar a cabo supongan un ahorro energético mínimo del 50%, incorporando singularmente medidas pasivas (incremento del aislamiento térmico y mejora de las prestaciones en toda la envolvente del edificio), energías renovables y mejorando instalaciones de calefacción existentes por otras más eficientes térmicamente y, por otro lado, de subvenciones para la instalación de ascensores, analizadas por la Dirección General de Tributos en su consulta de 7 de septiembre de 2016 (V3760-16). Conforme a la referida consulta, tampoco son de aplicación las reglas especiales de imputación temporal para determinadas ayudas públicas que se pueden imputar por cuartapartes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes, previstas en las letras g), i) y j) del artículo 14.2 de la LIRPF.

(271) Artículo 3 de la Proposición de ley de los beneficios fiscales sobre espacios naturales, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC) con fecha 13 de diciembre de 2007 (Boletín de 21 de diciembre de 2007). La justificación de este incentivo se encuentra en que las fincas situadas en espacios naturales protegidos están sujetas a diversas restricciones necesarias para garantizar los valores naturales de dichos espacios, por lo que es justo compensar con bonificaciones fiscales dichas limitaciones.

emisiones de CO₂ a la atmósfera, lo que, como apunta Cubero Truyo, permite incorporar una finalidad extrafiscal vinculada a la protección del medio ambiente²⁷².

Ahora bien, estas subvenciones tienen la consideración de ganancia patrimonial a integrar en la parte general de la base imponible, al no derivar propiamente de la transmisión de un elemento patrimonial²⁷³, salvo en el caso de que la subvención se percibiera por un empresario o profesional, en cuyo caso tendría la consideración de rendimiento de actividades económicas²⁷⁴.

A la vista de esta situación, Cubero Truyo propone una reconfiguración del cálculo de la ganancia patrimonial, de forma que la subvención se computara como el valor de transmisión por la entrega del vehículo antiguo para su achatarramiento. Esta alternativa daría lugar a una menor pérdida patrimonial, que seguiría sin tener la consideración de deducible bajo la concepción de que viene derivada del consumo, pero la subvención no daría lugar a ganancia patrimonial tributable²⁷⁵.

En relación con las ayudas del Plan 2000 E²⁷⁶, Falcón y Tella también apuntó estos problemas y sugirió una solución que partía de considerar que

(272) Cubero Truyo, Antonio, "Subvenciones para la adquisición de vehículos. Observaciones críticas sobre su déficit de legalidad", *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2014, pág. 41.

(273) Así lo advierte la Dirección General de Tributos, la cual resalta que no se trata de una transmisión, "pues lo que se exige es que el adquirente acredite la baja definitiva en circulación del vehículo a achatarrar en el Registro de Vehículos de la Dirección General de Tráfico" (V3286-13, de 7 de noviembre de 2013; V1525-14, de 10 de junio de 2014; V1808-14, de 9 de julio de 2014; V1939-15, de 18 de junio de 2015).

(274) En el mismo sentido, Aneiros Pereira, Jaime, "Principales cuestiones tributarias derivadas de la adquisición de vehículos eléctricos", *op. cit.*, pág. 4.

(275) Cubero Truyo, Antonio, "El habitual desconocimiento del gravamen en el IRPF de las ayudas recibidas por la renovación de vehículos (Plan PIVE) y las dudas razonables sobre la calificación de ganancia patrimonial", *Carta Tributaria*, nº 8, 1 de noviembre de 2015 (versión electrónica), pág. 9.

(276) Regulado por el Real Decreto 898/2009, de 22 de mayo, por el que se regula la concesión directa de subvenciones para la adquisición de vehículos, Plan 2000 E de apoyo a la renovación del parque de vehículos, el Plan 2000 E tiene por objetivo incentivar, junto con el esfuerzo comercial de los fabricantes o importadores, la adquisición de vehículos, mantener el empleo en el sector de la automoción y estimular la sustitución de vehículos antiguos por otros menos contaminantes, así como contribuir a aunar los criterios de apoyo al sector entre las diferentes comunidades autónomas, el Gobierno de España y el propio sector de fabricantes y concesionarios de automóviles.

el beneficiario jurídico de la ayuda no es el comprador, sino el vendedor del vehículo, estando dicha ayuda condicionada a que este último traslade económicamente la subvención que recibe al precio de venta mediante la aplicación de un descuento adicional, en cuyo caso el comprador obtendría indudablemente una ganancia económica consistente en la reducción del coste de adquisición del vehículo, pero no una ganancia patrimonial sujeta a imposición²⁷⁷.

Alternativamente, nuestra propuesta para profundizar en la finalidad extrafiscal del IRPF sería dejar exenta de tributación la percepción de estas subvenciones, lo cual encontraría pleno respaldo en el mandato constitucional de protección del medio ambiente, daría una solución sencilla y respetuosa con los principios de justicia tributaria y evitaría que la fiscalidad suponga un lastre al cumplimiento del objetivo ambiental de estas medidas.

7.2.6. *Incentivos al mecenazgo*

Tanto en la Ley 49/2002 como en la LIRPF se prevén incentivos fiscales para las donaciones y aportaciones realizadas por las personas físicas a entidades beneficiarias del régimen fiscal de mecenazgo, entre las que se incluyen las fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro que entre sus fines incluyen la protección del medio ambiente.

En el caso de donaciones efectuadas a favor de entidades beneficiarias del régimen fiscal especial de mecenazgo previsto en la Ley 49/2002, la deducción será del 75% para los primeros 150 euros y del 30% para el exceso, si bien este último se puede incrementar al 35% si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior. En el caso de donaciones efectuadas a favor de entidades sin ánimo de lucro, pero que no sean beneficiarias del régimen fiscal especial de mecenazgo, el porcentaje de deducción es del 10%.

(277) Falcón y Tella, Ramón, "Las ayudas del plan 2000E para la adquisición de vehículos y la imposición sobre la renta. ¿Ganancia patrimonial sujeta a descuento en el precio?, *Quincena Fiscal*, nº 10, 2010 (versión electrónica), pág. 3.

Los incentivos al mecenazgo medioambiental no disfrutaban de ningún régimen privilegiado. No obstante, veremos que diversas comunidades autónomas han establecido deducciones adicionales para las donaciones con finalidades ecológicas.

7.2.7. Deducción por obras en viviendas para la mejora de la eficiencia energética y protección del medio ambiente

Ha de hacerse mención a la deducción que, como medida de reactivación económica, estuvo vigente para las obras realizadas en viviendas entre el 14 de abril de 2010 y el 31 de diciembre de 2012 y que tuvieran por objeto, entre otras finalidades, la mejora de eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, así como la utilización de energías renovables, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y rehabilitación 2009-2012²⁷⁸.

Este incentivo, introducido por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo²⁷⁹ y

(278) Se consideran obras de mejora de la eficiencia energética, higiene, salud, protección del medio ambiente en edificios y viviendas y utilización de energías renovables:

- Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 % de la contribución mínima exigible para edificios nuevos, según lo establecido en la sección HE-4 Contribución solar mínima de agua caliente sanitaria del DB-HE del Código Técnico de la Edificación.
- Mejora de la envolvente térmica del edificio para reducir su demanda energética, mediante actuaciones como el incremento del aislamiento térmico, la sustitución de carpinterías y acristalamientos de los huecos, u otras, siempre que se demuestre su eficacia energética, considerando factores como la severidad climática y las orientaciones.
- Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.
- Mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua y, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.
- Cuantas otras sirvan para cumplir los parámetros establecidos en los Documentos Básicos de Código Técnico de la Edificación DB-HE de ahorro energético, DB-HS salubridad y DB-HS protección contra el ruido.

(279) Únicamente aplicable para obras en la vivienda habitual, realizadas por contribuyentes con una base imponible máxima de 53.007,20 euros anuales, una base máxima anual de deducción de 4.000 euros (con un límite plurianual de 12.000,00 euros por vivienda) y un tipo de deducción del 10%.

posteriormente mejorado por el Real Decreto-ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas²⁸⁰, se encuentra regulado en la Disposición adicional vigésimo novena de la LIRPF, siendo sus principales características las siguientes:

- a) Obras realizadas entre 14/04/10 y 06/05/11: únicamente aplicable para obras en la vivienda habitual, realizadas por contribuyentes con una base imponible máxima de 53.007,20 euros anuales, una base máxima anual de deducción de 4.000 euros (con un límite plurianual de 12.000,00 euros por vivienda) y un tipo de deducción del 10%.
- b) Obras realizadas entre 07/05/11 y 31/12/12: aplicable para obras en cualquier tipo de vivienda, salvo las afectas a actividades económicas, realizadas por contribuyentes con una base imponible máxima de 71.007,20 euros anuales, una base máxima anual de deducción de 6.750 euros (con un límite plurianual de 20.000,00 euros por vivienda) y un tipo de deducción del 20%.

Bajo la vigencia de ambos incentivos, las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podían deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes.

Por otra parte, en la actualidad tampoco se mantiene vigente la deducción por adquisición de vivienda habitual, sin perjuicio de la existencia de un régimen transitorio para las adquisiciones realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2013

Ante esta situación, se ha propuesto en línea con los incentivos fiscales introducidos en otros países europeos, la introducción de una deducción con dos vertientes diferenciadas²⁸¹:

(280) Aplicable para obras en cualquier tipo de vivienda, salvo las afectas a actividades económicas, realizadas por contribuyentes con una base imponible máxima de 71.007,20 euros anuales, una base máxima anual de deducción de 6.750 euros (con un límite plurianual de 20.000,00 euros por vivienda) y un tipo de deducción del 20%.

(281) Borgia Sorrosal, Sofía, *La vivienda: impuestos y otras políticas fiscales. La experiencia europea*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, págs. 119-122.

- a) La deducción de las obras de rehabilitación que tenga por objeto mejorar de la eficiencia energética de la vivienda
- b) La introducción de un fuerte incentivo fiscal a la adquisición de viviendas de clase energética A o B.

7.2.8. Incentivos para fomentar la movilidad sostenible

En los últimos años se han presentado diversas iniciativas para fomentar la movilidad sostenible en el ámbito del IRPF. Así, podemos hacer referencia en primer lugar a la Proposición de ley de fiscalidad ambiental de 21 de julio de 2009, en cuyo artículo 9 se contemplaba la introducción de una nueva deducción del 25% por la adquisición de abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal²⁸².

Esta propuesta se retomó en el artículo 6 de la Proposición de ley de ahorro y uso eficiente de la energía²⁸³ (posteriormente renombrada como Proposición de ley de fiscalidad verde)²⁸⁴, si bien con tres modificaciones:

- a) En primer lugar, la deducción no solo era aplicable a la adquisición de abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal, sino también a las cuotas para el uso de sistemas públicos de alquiler de coches y bicicletas y de sistemas de “*car sharing*”.
- b) En segundo lugar, la deducción se modulaba en función de la base liquidable del contribuyente, siendo del 33% para bases liquidables hasta 17.0707,20 euros y del 20% para bases liquidables superiores. En el caso de que la base liquidable superara el umbral de 33.007,20 euros, la deducción no sería de aplicación.
- c) En tercer lugar, se disponía que esta deducción no se aplicaría a las rentas satisfechas en especie por las empresas para favorecer el transporte colectivo de sus empleados y que se beneficiasen de la exención prevista en el apartado h) del artículo 42 de la LIRPF.

(282) Proposición de ley sobre fiscalidad ambiental presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds con fecha 21 de julio de 2009 (Boletín de 31 de julio de 2009).

(283) Proposición de ley de ahorro y uso eficiente de la energía presentada por el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural con fecha 11 de diciembre de 2012 (Boletín de 14 de diciembre de 2012).

(284) Boletín de 25 de enero de 2013.

La propuesta vio su continuidad durante su tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014, en la que se propuso profundizar en el carácter finalista ambiental de este tributo mediante la introducción de una deducción de hasta el 33% por la adquisición de abonos de transporte público, con la finalidad de fomentar la movilidad sostenible (en transporte público, sistemas de alquiler público de bicicletas o coche compartido) y prevenir la contaminación atmosférica y el uso irracional de recursos²⁸⁵, si bien tampoco tuvo finalmente reflejo en la redacción definitiva de la Ley 26/2014.

7.2.9. Incentivos autonómicos

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, dispone que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas, entre otras materias, sobre deducciones en la cuota íntegra autonómica por²⁸⁶:

- a) Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

(285) Enmiendas nº 64 y 65 del Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural y 161 y 168 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmiendas nº 183 y 190 del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya en el Senado. Cabe resaltar los comentarios de Herrera Molina sobre la admisibilidad de establecer unos límites más altos a la deducibilidad de los gastos de transporte público frente a los gastos por uso de vehículos propios para desplazamientos profesionales, con la finalidad de promover el transporte público en aras de la protección ambiental, habiendo considerado el Tribunal Constitucional alemán que dicha finalidad ambiental justifica la restricción del principio de capacidad económica, Herrera Molina, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental...*, *op. cit.*, pág. 302.

(286) Además, en relación con estas deducciones, las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de: (i) la justificación exigible para poder practicarlas, (ii) los límites de deducción, (iii) su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial y (iv) las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la LIRPF.

- b) Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

Diversas Comunidades Autónomas, haciendo uso de sus competencias normativas, han establecido deducciones en el tramo autonómico del IRPF por donaciones con finalidad ecológica²⁸⁷, inversiones para la recuperación del patrimonio natural²⁸⁸, inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables o mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual²⁸⁹ o por la certificación de la gestión forestal sostenible²⁹⁰.

Si bien ha de valorarse positivamente este aprovechamiento de sus competencias normativas para la introducción de incentivos fiscales ambientales, cabe plantearse si, dado el carácter global de los problemas medioambientales, no sería preferible que estos incentivos se incorporaran a la normativa estatal²⁹¹.

7.3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Cerramos la revisión de los impuestos directos de ámbito estatal haciendo una brevísima referencia al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), los cuales, si bien se configuran a partir de distintos hechos imponible, presentan ciertos elementos comunes que nos permiten analizarlos de forma conjunta. En efecto, ambos tributos basculan sobre el patrimonio, el primero gravando su tenencia en sede de su titular y el segundo gravando su transmisión gratuita.

(287) Aragón, Canarias, Castilla y León, Cataluña y Comunidad Valenciana.

(288) Castilla y León.

(289) Castilla y León, Murcia, Comunidad Valenciana.

(290) Asturias.

(291) En este sentido, Portillo Navarro advierte que *“el desarrollo de la fiscalidad ambiental debe estar enmarcado en el cumplimiento de unos objetivos globales de desarrollo sostenible, en los cuales la fiscalidad ecológica -bien sea a través del establecimiento de impuestos ecológicos o de introducción de beneficios fiscales que primen el desarrollo de ciertas actividades- debe ser uno de los ejes sobre los que gire la política ambiental”*, Portillo Navarro, María Jesús, *“Incentivos ambientales en el IRPF: un análisis por comunidades autónomas”*, Quincena Fiscal, nº 19/2006 (versión electrónica), pág. 5.

Estos tributos no contemplan en su regulación la variable ambiental, si bien podría ser incorporada en forma de exención (total o parcial) o bonificación sobre determinados elementos patrimoniales merecedores de una mejor tributación como consecuencia de su contribución positiva a la protección del medio ambiente.

Atendiendo a los distintos vectores ambientales afectados, podrían agruparse estas medidas en las siguientes categorías.

7.3.1. Ahorro y eficiencia energética

La medida incentivadora reduciría la tributación de inmuebles con una certificación energética alta, fomentándose de esta forma las inversiones para mejorar el ahorro y la eficiencia energética de los inmuebles. Esa medida podría ser complementaria de las actualmente existentes para la protección de la vivienda habitual.

7.3.2. Movilidad sostenible

La ambientalización de ambos tributos se lograría estableciendo coeficientes correctos a los valores de los vehículos que resultan de las Ordenes ministeriales por las que se aprueban anualmente los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (siendo asimismo aplicables en el Impuesto sobre el Patrimonio), en función del impacto medioambiental de dichos vehículos, atendiendo, por ejemplo, a sus emisiones atmosféricas.

7.3.3. Conservación de espacios naturales

La tributación directa tanto de la tenencia como de la transmisión gratuita de los espacios naturales²⁹² se puede mitigar mediante incentivos fiscales, al

(292) En este sentido, se ha propuesto la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos, con un instrumento de gestión aprobado por el órgano forestal competente y vigente, que no supongan división de la propiedad forestal transmitida y siempre que ésta permanezca indivisa por un plazo mínimo de diez años. Proposición de Ley de los beneficios fiscales sobre espacios naturales, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC) y publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) de 21 de diciembre de 2007.

objeto de fomentar su conservación tanto por el propietario actual como por los posteriores titulares.

7.3.4. *Inversiones financieras sostenibles*

El Grupo de Expertos constituido por la Comisión Europea para el estudio de medidas dirigidas a la financiación sostenible ha propuesto, entre otras, la creación de una clasificación de sostenibilidad (“sustainability taxonomy”) de inversiones y productos financieros en función de su contribución a los objetivos de sostenibilidad de la Unión Europea, facilitar que los ciudadanos realicen inversiones financieras que tomen en cuenta la sostenibilidad o que financien actividades u objetivos ambientales (“green label”) y el desarrollo de un mercado de bonos verdes (“green bonds”)²⁹³. Como en los casos anteriores, estas inversiones podrían ser incentivadas mediante el establecimiento de reglas especiales que redujeran el valor por el que se incorporan a la base imponible o bonificaciones, ya fuera en la base o en la cuota del impuesto.

7.4. PROPUESTAS DE AMBIENTALIZACION

Como se ha expuesto a lo largo de las anteriores páginas, las figuras “clásicas” de imposición directa que configuran el sistema tributario son susceptibles de su ambientalización con un amplísimo abanico de medidas. A continuación se destacan, de todas aquellas que se han ido mencionando, las que en nuestra opinión pueden ser más relevantes.

7.4.1. *Impuesto sobre Sociedades*

- a) Eliminar las restricciones a la deducibilidad de las provisiones medioambientales de origen legal o contractual (esto es, la necesidad de contar con un plan aprobado por la Administración tributaria), para equiparar su tratamiento fiscal con el del resto de provisiones contables.
- b) Recuperación de las deducciones por inversiones medioambientales, adecuándolas a las cuestiones derivadas de la situación am-

(293) EU High-Level Expert Group on Sustainable Finance, “Financing a Sustainable European Economy.Final Report 2018”, en particular págs. 15, 27 y 30.

biental actual, como pueden ser las referentes al cambio climático, la promoción del uso de las fuentes de energías renovables, la eficiencia energética o la inversión en vehículos ecológicos. El incentivo podría incluso extenderse a los gastos relacionados con la movilidad sostenible de los empleados a sus puestos de trabajo.

- c) Mejora de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en la medida en que dichas actividades se orienten a la mitigación del cambio climático, la ecoinnovación, la eficiencia y sostenibilidad energética o la movilidad sostenible.
- d) Ampliación de los conceptos en que se puede materializar la RIC, incluyendo los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación, la restauración, la gestión ambiental o la auditoría medioambiental.
- e) Incrementar el porcentaje de reserva de capitalización (tanto de dotación como de límite sobre la base imponible) si los beneficios que dan lugar al incremento de fondos propios proceden de actividades respetuosas con el medio ambiente o si la reserva se materializa en inversiones medioambientales (esta última en el caso de que no se recuperaran como tales las deducciones por inversiones medioambientales).

7.4.2. IRPF

- a) Exención de las retribuciones del trabajo en especie orientadas a mejorar la movilidad sostenible, como pudiera ser la cesión o entrega de bicicletas u otros medios de transporte no contaminantes.
- b) Introducción de una reducción sobre los rendimientos de capital inmobiliario y los rendimientos de actividades económicas derivados del arrendamiento de inmuebles cuando procedan de inmuebles con elevada eficiencia energética.
- c) Exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la obtención de subvenciones para la adquisición de vehículos menos contaminantes.
- d) Extensión a todo el ámbito estatal de las deducciones autonómicas por donaciones con finalidad ecológica, inversiones para la recu-

peración del patrimonio natural, la certificación de la gestión forestal sostenible y las inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables y mejora de la sostenibilidad y en la vivienda habitual.

- e) Recuperación de la deducción por obras en viviendas para la mejora de la eficiencia energética, protección del medio ambiente y fomento de las energías renovables.
- f) Introducción de una deducción para promover la movilidad sostenible.

7.4.3. Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- a) Exención (total o parcial) o bonificación sobre determinados elementos patrimoniales merecedores de una mejor tributación como consecuencia de su contribución positiva a la protección del medio ambiente, como son los inmuebles con elevada eficiencia energética, los vehículos meno contaminantes, los espacios naturales o las inversiones financieras sostenibles.