

PIERRE FOY VALENCIA (EDITOR)

DERECHO y AMBIENTE

*Nuevas Aproximaciones
y estimativas*

Capítulo 27



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
FACULTAD DE DERECHO FONDO EDITORIAL 2001



IDEA - PUCP
INSTITUTO DE ESTUDIOS AMBIENTALES
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL PERU

Primera edición: abril de 2001

Derecho y Ambiente. Nuevas aproximaciones y estimativas

Copyright © 2001 por Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Av. Universitaria, cuadra 18, San Miguel.
Telefax: 511-460-0872. Teléfonos 511-460-2870, 460-2291, anexos 220 y 356.
E-mail: feditor@pucp.edu.pe

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio total o parcialmente, sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal: 1501052001-1168

Derechos Reservados
ISBN: 9972-42-390-3

Impreso en Perú - Printed in Peru

La deducción por inversiones para la protección del medio ambiente en el Impuesto sobre Sociedades en España*

Susana Bokobo Moiche¹

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. 1.1. Tributos ambientales. 1.2. Incentivos fiscales ecológicos. II. OBJETO DE LA DEDUCCIÓN. 2.1. Finalidad ambiental de la deducción. 2.1.1. Contaminación atmosférica. 2.1.2. Carga contaminante. 2.1.3. Residuos industriales. 2.2. Base de la deducción. 2.3. Porcentaje de la deducción y coeficiente límite. III. SUJETOS DE LA DEDUCCIÓN. IV. CERTIFICADO DE CONVALIDACIÓN: EL CASO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID. 4.1. Quién certifica. Administración ambiental competente (art. 3.3. del Reglamento). 4.2. Qué se certifica (art. 3.1. del Reglamento). 4.3. Quién puede solicitar la certificación. V. CONCLUSIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

La sensibilización social generalizada por los temas ambientales, y en concreto, por la consecución del objetivo de protección de nuestro entorno, ha movido a las diferentes Administraciones a adoptar medidas en diversos campos. Estas medidas fueron inicialmente represivas o limitativas de los usos que hacemos los particulares y están fundamentalmente contenidas en la normativa administrativa y penal. En el último lustro la balanza se inclina hacia el establecimiento de medidas estimuladoras que cambien el comportamiento de los productores y/o consumidores. Se comienza ha utilizar otro tipo de instrumentos dentro de los cuales se encuentran los fiscales.

Los instrumentos fiscales son un conjunto heterogéneo de medidas que puestas al servicio de los objetivos marcados para la protección del medio ambiente pueden servir para prevenir y reprimir conductas no deseables, disuadir, estimular o compensar las acciones de los sujetos que inciden en el medio. A través de medidas fiscales se persigue la reasignación de recursos económicos en orden a conseguir el desarrollo sostenible incorporando a las actividades económicas los costes sociales y medioambientales totales. En definitiva, tal y como se reconoció por el Consejo de la Unión Europea en las conclusiones del Consejo sobre Medio Ambiente del 12 de diciembre de 1991,

* Quisiera agradecer a los miembros del Instituto para la Política Ambiental Europea (Madrid) la ayuda prestada para la elaboración del presente artículo.

¹ Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid.

pretenden corregir las señales de precio falsas en el mercado, incorporando a los precios los costes de la contaminación y otros costes medioambientales —un proceso que consiste tanto en «determinar correctamente los precios» como en aplicar el «principio de quien contamina, paga».

Existen dos grandes grupos de instrumentos: los llamados tributos ambientales o tributos verdes², por un lado, y los incentivos fiscales, por otro. A través de los primeros los entes públicos obtienen recursos que revierten después en la mejora, conservación o reparación del medio ambiente. A través de los segundos son los propios particulares los que se benefician de determinadas cantidades para cumplir los objetivos ambientales marcados por las Administraciones.

1.1. Tributos ambientales

Como señala el informe de la Agencia Europea de Medio Ambiente (AEMA)³ las principales razones para el uso de los tributos ambientales son:

- a. Son instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, es decir, la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales (y su reparación) al precio de los bienes, servicios y actividades que los producen, para contribuir a la aplicación del principio «quien contamina paga» y a la integración de las políticas económica y ambiental.
- b. Pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más «ecoeficiente», para estimular la innovación y los cambios estructurales y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas. No se trata, pues, de tolerar la contaminación mediante precio, ni de compensar los daños causados sino de evitar que los daños se produzcan.
- c. Pueden aumentar la renta fiscal, que puede utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente, y/o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro.
- d. Pueden ser instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales a partir de fuentes de contaminación tan «difusas» como las emisiones del transporte (incluido el transporte aéreo y marítimo), los residuos (p. ej., envases, baterías) y agentes químicos utilizados en agricultura (p. ej., pesticidas y fertilizantes). De esta manera se redistribuye entre un elevado

² Cuando se habla de tributos ambientales o tributos verdes no se está haciendo referencia exclusivamente al tributo en su concepto jurídico técnico sino a la fórmula más general de gravamen establecido por el ente público.

³ «El Tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente» en «<http://www.eea.eu.int/información.htm>»

número de agentes, los costos de las instalaciones necesarias para evitar que se produzcan daños ambientales.

Atendiendo a la clasificación de AEMA existen tres tipos, según sus principales objetivos programáticos:

1. Tasas de cobertura de costes —por ejemplo, creadas para cubrir los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación. Tradicionalmente se inscribían en el ámbito municipal: tasas por alcantarillado, recogida de basuras y para financiar el tratamiento de residuos urbanos sólidos y líquidos. Modernas manifestaciones son las que someten a tributación todos los vertidos de una cuenca, estableciéndose un canon para la financiar la depuración de los cursos. Más sofisticadas aplicaciones son las que canalizan costos ambientales a través de la recaudación de las tarifas por suministros de la electricidad que financian los costosos dispositivos anticontaminantes de las centrales de carbón, de los denominados parones nucleares o la eliminación o almacenamiento de residuos nucleares.
2. Impuestos incentivo —creados para cambiar el comportamiento de los productores y/o consumidores. Se trata de utilizar los efectos patrimoniales del impuesto en un sentido orientador que beneficie a la tutela ambiental, incidiendo en las actuaciones de los sujetos afectados, bien disuadiéndoles de continuar en determinadas líneas de acción, o bien estimulándoles en la adopción de otras. La fiscalidad funciona así no como instrumento recaudatorio, o no sólo como tal, sino como motivador de conductas.
3. Impuestos ambientales de finalidad fiscal —creadas principalmente para aumentar la recaudación.

En muchos casos, puede observarse en la práctica una mezcla de estas tres funciones. El desarrollo tributario ambiental en España ha ido en general desde las tasas de recuperación de costes de los años 80, a combinaciones de tributos ambientales como incentivo y de finalidad fiscal, a principios de los 90, y a su integración más reciente en las «reformas fiscales verdes».

1.2. Incentivos fiscales ecológicos

Los incentivos fiscales ecológicos son tratamientos tributarios excepcionales, en el sentido de que constituyen una excepción respecto de los tratamientos tributarios ordinarios, por medio de los cuales la Administración tributaria deja de percibir determinadas cantidades para promocionar determinadas conductas o actitudes ecológicas o favorables con el medio ambiente⁴.

⁴ Se toma como base la definición de beneficio fiscal de FICHERA, F. *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992. pp. 56 y ss. Según este autor los beneficios fiscales pueden definirse como «tratamientos

En estos momentos están en auge técnicas estimuladoras que tienen en cuenta mejoras introducidas en la gestión ambiental. Determinados incentivos fiscales pueden venir incluidos en la normativa de los tributos ambientales, que gravan actividades intrínsecamente contaminantes como el uso de derivados de hidrocarburos o la titularidad de vehículos de motor, con desgravaciones para correcciones parciales y, por supuesto, eludiéndose la tributación mediante el abandono de conductas que dan lugar a la tributación. Pero también se insertan en tributos generales que no tienen carácter específicamente ambiental. En estos supuestos es importante distinguir, siguiendo al profesor HERRERA MOLINA⁵, entre meras técnicas desgravatorias y beneficios fiscales (incentivos fiscales). «Las primeras son un puro reflejo del objeto imponible delimitado por el legislador», por tanto, se rigen por principios genuinamente tributarios y responden fundamentalmente al principio de capacidad económica. Los segundos se basan en los principios propios de la materia que se pretende promocionar, en este caso, el medio ambiente. Serían «cuerpos extraños» a la materia tributaria sin que dejen de ser perfectamente legítimos. En consecuencia, entiendo que a la hora de analizar un incentivo fiscal ecológico habrá que atender a los criterios existentes en el Derecho ambiental.

Pues bien, el objetivo de las páginas que siguen es analizar uno de los incentivos fiscales ambientales que recientemente se han introducido en la legislación española, a saber, la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente en el Impuesto sobre Sociedades (art. 35. 4 y 5 de la Ley del Impuesto):

4. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para el cumplimiento o, en su caso, mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

tributarios sustractivos, que constituyen una excepción respecto de los ordinarios, más favorables para determinados supuestos de hecho, con principios propios basados en funciones de promoción».

⁵ HERRERA MOLINA, P. «Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente» en *Fiscalidad Ambiental*, ed. Ana Yábar Sterling, Cedecs, Barcelona 1998, pp. 134-135. Este autor, siguiendo fundamentalmente la doctrina alemana, incluso da un paso más al señalar que «podría afirmarse —con ciertas reservas— que las meras técnicas desgravatorias responden (deben responder) al principio de capacidad económica (buscan la tributación del *rendimiento neto*, excluyendo los supuestos de doble imposición, mientras que los beneficios fiscales pretenden otorgar un beneficio económico, equivalente a una subvención (función promocional)» p. 135.

Reglamentariamente se establecerán las condiciones y procedimientos que regularán la práctica de dicha deducción.

5. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

La deducción por inversiones protectoras del medio ambiente, con la deficiente redacción con que se presenta, se introdujo por medio del artículo 8 de la Ley de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997 (Ley 13/1996), para el ejercicio fiscal de 1997.

Estos apartados fueron desarrollados por el Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre, por el que se regula la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente. Afortunadamente este reglamento ha aportado alguna luz al texto de la ley, obsérvese la falta de signos de puntuación del texto legislativo, pero no ha disipado las importantes sombras interpretativas que arroja.

Finalmente el artículo 4. Undécimo de la Ley de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1998 (Ley 66/1997, de 30 de diciembre) ha mantenido la deducción para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1998. En el texto se prevé de nuevo un Reglamento de desarrollo del mismo. Hasta tanto no se modifique, el reglamento aplicable, pues, es el Real Decreto 1594/1997.

II. OBJETO DE LA DEDUCCIÓN

La deducción por inversiones para la protección del medio ambiente se enmarca dentro del conjunto de deducciones por inversiones que en el Impuesto sobre Sociedades pueden minorar la cuantía a pagar a la Hacienda Pública por este impuesto. Se aplican todas ellas, incluida la deducción por inversiones que se analiza, no siempre directamente a la cuota íntegra sino una vez se hayan restado las deducciones por doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, en su caso.

2.1. Finalidad ambiental de la deducción

Como se ha indicado en la introducción, esta deducción pretende estimular a los productores para invertir en bienes que eviten o disminuyan las agresiones al medio ambiente. La fórmula que se ha utilizado ha sido la de la colaboración con la Administración Pública puesto que únicamente se aceptarán las inversiones que se lleven a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos celebrados con la Administración competente en materia de medio ambiente. Sobre este aspecto no comparto la opción del legislador por la utilización de este método ciertamente restrictivo de las iniciativas que los particulares puedan tener para mejorar el medio ambiente al margen las líneas propuestas por la Administración.

Las inversiones tienen que consistir en elementos del inmovilizado material, nuevos o usados, siempre y cuando tengan por objeto:

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

Por tanto, los ámbitos de aplicación de la deducción desde el punto de vista ambiental son la contaminación atmosférica, de las aguas y la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales. En la normativa tributaria no se contiene ninguna definición que fije el alcance de los conceptos «contaminación atmosférica», «carga contaminante» o «residuo industrial». En consecuencia se han de tomar las definiciones de la normativa ambiental.

2.1.1. Contaminación atmosférica

A falta de una definición en la normativa interna del término contaminación, hay que acudir a la Directiva 96/61/CE del Consejo de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación (DOCE L 257 de 10 de octubre de 1996). Esta Directiva, cuyo plazo de transposición al ordenamiento interno expira el 1 de octubre de 1999, contiene una serie de conceptos nuevos respecto al ordenamiento jurídico existente hasta el momento:

- a) **Contaminación:** «la introducción directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, el agua, o el suelo, que puedan tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que puedan causar daños a los bienes materiales o deteriorar o perjudicar el disfrute u otras utilidades legítimas del medio ambiente».
- b) **Emisión:** «la expulsión a la atmósfera, al agua o al suelo de sustancias, vibraciones, calor o ruido procedentes de forma directa o indirecta de fuentes puntuales o difusas de la instalación».

Atendiendo a estas definiciones serán deducibles aquellas inversiones que eviten o reduzcan la emisión de sustancias, vibraciones, calor o ruido. Se incluyen, pues, las inversiones que eviten o reduzcan la denominada contaminación acústica (ruido y vibraciones). Se podría incluir, por tanto, desde mi punto de vista, la inversión consistente en la colocación de paneles para la reducción de los ruidos que realicen las actividades industriales.

2.1.2. Carga contaminante

Los vertidos contaminantes autorizados conforme a lo dispuesto por la Ley 29/85, de 2 de julio, de Aguas o las Leyes propias de las Comunidades Autónomas en materia de

vertidos, se gravan con un canon, en función de la carga contaminante medida por unidades de contaminación. El valor de la unidad de contaminación podrá ser diferente para los distintos ríos y tramos de ríos. Se determinará y revisará, en su caso, de acuerdo con las previsiones de los Planes Hidrológicos respecto a la calidad de las aguas.

La carga contaminante se determina por medio de la siguiente fórmula:

$C = K \cdot V$ donde K es un coeficiente que depende de la naturaleza del vertido y del grado de tratamiento previo al vertido y V es el volumen de vertido en metros cúbicos/año. Pues bien, la inversión realizada debe disminuir o eliminar la carga contaminante que tenga asignada la entidad que realice el vertido autorizado.

2.1.3. Residuos industriales

La normativa ambiental general relativa a los residuos se contiene en la Ley 10/1998, de 21 de abril de Residuos y en la Ley 11/1977, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases. Se entiende por residuo cualquier sustancia u objeto perteneciente a alguna de las categorías que figuran en el anejo de la Ley del cual su poseedor se desprenda o del que tenga la intención u obligación de desprenderse (vidrio, acero, aluminio, plástico, cartón...). En todo caso, tendrán esta consideración los que figuran en el Catálogo Europeo de Residuos (CER) aprobado por las instituciones comunitarias.

La Ley 10/1998 clasifica los residuos en urbanos o municipales y peligrosos. Los primeros son los generados en los domicilios particulares, comercios, oficinas y servicios, así como todos aquellos que no tengan la calificación de peligrosos y que por su naturaleza o composición puedan asimilarse a los producidos en los anteriores lugares o actividades. Además tiene la consideración de residuos urbanos los procedentes de la limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas; los animales domésticos muertos, así como los muebles, enseres y vehículos abandonados; y los residuos y escombros procedentes de obras menores de construcción y reparación domiciliaria. Son residuos peligrosos los enumerados en el Real Decreto 952/1997, de 20 de junio.

Así pues, no existe en la normativa ambiental un concepto semejante al de residuo industrial. ¿Qué se debe entender por residuo «industrial»? Entiendo que el calificativo de industrial puede interpretarse restrictiva o extensivamente. Una interpretación restrictiva conllevaría que sólo pueden acogerse a la deducción las «instalaciones industriales» afectadas por la Directiva 96/61/CE de la que ya he hecho mención. En esta Directiva se establecen 56 sectores de actividad recogidos en el Anexo I de la misma que se entiende que ejercen un impacto ambiental relevante y, por tanto, están sometidas a unos controles ambientales importantes (estudios de impacto y auditorías ambientales, límites de vertido y emisiones estrictas...). Entre estas instalaciones industriales están las instalaciones de combustión, producción y transformación de metales, industrias minerales, industria química, gestión de residuos, tratamiento previo o tinte de fibras textiles, mataderos, tratamiento y transformación de leche, etc. La

Comunidad de Madrid en la Ley 10/1991, de 4 de abril, para la Protección del Medio Ambiente, en los Anexos I y II recoge el conjunto de actividades que deberán someterse a evaluación de impacto ambiental por la legislación del Estado y de la propia autonomía.

Una interpretación extensiva del término «industria» sería aquella que lo identifica con actividad empresarial tal y como se define por la normativa tributaria, suponiendo por parte de quien la ejerce la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios. Esta interpretación extiende el ámbito de la deducción a todas aquellas entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que favorezcan la reducción, recuperación o tratamiento correcto de todo tipo de residuos. Dado que la deducción se incluye dentro del Impuesto sobre Sociedades y dado que la finalidad de la misma es estimular las inversiones que produzcan una mejora en la calidad del medio ambiente considero más acertada la interpretación extensiva.

Esta interpretación se ve corroborada por el artículo 2 de la Ley 11/1997 que bajo el título de definiciones, contiene un concepto de «envase industrial». Después de definir lo que es envase en el último párrafo del punto 1 del artículo citado se señala: «Se consideran envases industriales o comerciales aquellos que sean de uso y consumo exclusivo de las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas y ganaderas y que, por tanto, no sean susceptibles de uso y consumo ordinario en los domicilios particulares». En consecuencia será residuo de envase industrial todo envase o material del cual se desprendan las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas y ganaderas

2.2. Base de la deducción

La base de la deducción es el importe de la inversión realizada, constituida por:

- a) El precio de adquisición (precio de compra + gastos accesorios necesarios para que los elementos entren en funcionamiento) o coste de producción (precio de adquisición de las materias primas y otras auxiliares + costes directos e indirectos imputables al elemento patrimonial)
- b) Incluido el importe de los terrenos incorporados en las instalaciones.
- c) Excluida la parte de la inversión financiada con subvenciones.

Pues bien, desaparecida la deducción por inversiones en activos materiales fijos nuevos para los períodos impositivos iniciados durante 1997 y 1998, la deducción que se analiza cubre este vacío parcialmente porque, como se acaba de afirmar, es condición *sine qua non* que la inversión cumpla estos objetivos. Sin embargo, amplía el objeto de la deducción porque entiendo que las inversiones pueden recaer en activos fijos usados.

2.3. Porcentaje de la deducción y coeficiente límite

A la base de la deducción anteriormente descrita se le aplica el porcentaje de un 10%. No obstante, esta cantidad puede ser menor puesto que existe un coeficiente límite que es el 35% de la cuota íntegra ajustada positiva (Art. 37 Ley del Impuesto sobre Sociedades). Esto es, teniendo en cuenta todas las deducciones por realización de determinadas actividades (investigación y desarrollo, actividades de exportación, inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros, gastos de formación profesional y por creación de empleo para trabajadores minusválidos) como máximo se puede deducir el 35% de la cuota íntegra ajustada positiva.

III. SUJETOS DE LA DEDUCCIÓN

Esta deducción se aplica a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades residentes en territorio español, así como a los no residentes que dispongan en ese territorio de un establecimiento permanente.

También se aplica a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas en régimen de estimación directa en las mismas con igualdad de porcentajes y límites de deducción y en régimen de estimación objetiva cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado régimen. (Art. 55.2 Ley 40/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

IV. CERTIFICADO DE CONVALIDACIÓN: EL CASO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID

La deducción exige que el sujeto pasivo solicite una certificación que debe expedir la Administración competente. Esta solicitud debe contener los siguientes datos:

- a) Que las inversiones se han realizado en ejecución de los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración correspondiente.
- b) La identificación de la normativa vigente en materia ambiental sobre emisiones a la atmósfera, vertidos a las aguas y sobre producción, recuperación y tratamiento de los residuos industriales para cuyo cumplimiento o mejora se realiza la inversión.
- c) Idoneidad de las inversiones realizadas para cumplir los fines perseguidos por esa normativa.
- d) Que las inversiones realizadas permiten alcanzar los niveles de protección del medio ambiente previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos celebrados o aprobados por la Administración que certifica la convalidación de la inversión.

Como se deduce de las leyes y el reglamento, el certificado de convalidación es una prueba de la inversión realizada que emite la Administración ambiental competente. No obstante, no vincula a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que es la que tiene la potestad de gestión del Impuesto sobre Sociedades puesto que éste, por ahora, no está cedido a las Comunidades Autónomas. Por tanto, en una inspección que se realice por la Administración Tributaria del Estado, se puede anular dicha certificación y, en consecuencia, la deducción practicada por el obligado tributario.

4.1. Quién certifica. Administración ambiental competente (Art. 3.3 del Reglamento)

Únicamente se señala que será la competente en materia de medio ambiente. ¿Cuál es la Administración competente en la Comunidad Autónoma de Madrid (en adelante CAM)?

Atendiendo a los artículos 26 a 28 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Madrid (Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero) entiendo que la Administración competente en la Consejería de Medio Ambiente y Desarrollo Regional (Regulada por el Decreto 143/1998, de 30 de julio). En esta Consejería se centralizan todos aspectos relativos al medio ambiente en el territorio autonómico. Está organizada en 6 órganos directivos: Viceconsejería de Medio Ambiente y Desarrollo Regional, Secretaría General Técnica de Medio Ambiente y Desarrollo Regional, Dirección General del Medio Natural, Dirección General de Calidad Ambiental, Dirección General de Educación y Prevención Ambiental y Dirección General de Administración local.

En caso de delegación de competencias a los entes locales y otros organismos para la eficacia de la gestión pública, seguirá siendo la CAM la competente para dar la certificación puesto que en realidad lo que se delega es el ejercicio de la competencia, no la competencia misma.

4.2. Qué se certifica (Art. 3.1 del Reglamento)

En primer lugar, se certifica que la inversión se lleva a cabo en ejecución de Planes, programas, acuerdos o convenios celebrados con la Administración competente en materia medioambiental y que es idónea con la función protectora del medio ambiente que se persiga.

Los Planes, programas, acuerdos o convenios que afecten a las materias objeto de la deducción pueden ser:

- a) Los propios de la Comunidad de Madrid. En estos casos la CAM tiene plenas competencias para otorgar la certificación.
- b) Planes, programas, acuerdos o convenios celebrados entre el Estado y la CAM. En este caso la CAM sólo puede certificar si la inversión se realiza en el territorio de la Comunidad Autónoma.

- c) Planes, programas, acuerdos o convenios celebrados entre la CAM y otras Comunidades Autónomas (lo más probable sea que se celebren con las Comunidades Autónomas limítrofes). En estos casos, como en el anterior, sólo puede certificar la CAM si la inversión se realiza en «su» territorio.
- d) Planes, programas, acuerdos o convenios celebrados entre la CAM y los particulares, en cuyo caso, y dado el principio de territorialidad en la actuación de la CAM, será ésta la que tenga la potestad plena para certificar.
- e) Planes, programas, acuerdos o convenios celebrados entre el Estado y los particulares cuando las inversiones se realicen en la CAM. En estos casos, aunque la inversión se realice en su territorio las inversiones, dado que la materia ambiental es compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, la CAM no podrá certificar puesto que no será competente por razón de la materia objeto de protección. Otra cuestión será que el Estado se haya excedido en su competencia ambiental, en cuyo caso la CAM tendrá que instar un conflicto de competencias.

Las mismas combinaciones se pueden establecer al nivel de municipios y tendrán las mismas soluciones que se han expuesto. Si los planes, programas, acuerdos y convenios se realizan a tres bandas (cosa que no veo muy probable) se determinará la entidad competente por razón de la materia y del territorio para saber quién certifica (cfr. Art. 3.3 del Reglamento).

En segundo lugar se certifica que las inversiones realizadas permitan alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, acuerdos y convenios. En estos casos habrá que acudir a ellos para determinar cuáles son los niveles de protección que en ellos se prevén. En este sentido,

- a) **Con respecto a la contaminación atmosférica.** La Comunidad de Madrid no posee una legislación específica en esta materia por lo que habrá que acudir a la legislación estatal para determinar cuáles son los niveles de emisión de las diferentes sustancias contaminantes y niveles de ruido permitidos. No obstante, en el ámbito local existe la Ordenanza General de Protección del Medio Ambiente del Ayuntamiento de Madrid, aprobada por acuerdo plenario de 24 de julio de 1985 y publicada en el BOCAM el 31 de octubre de ese mismo año. En esta ordenanza se establecen los límites máximos de ruido permitidos y en lo que se refiere al aislamiento acústico de las edificaciones se remite a la Norma Básica de Edificación y a las normas urbanísticas del Plan General de Ordenación Urbana.
- b) **Con respecto a las aguas.** Los planes, programas, acuerdos y convenios serán los procedentes de la Ley 17/1984, de 20 de diciembre, reguladora del abastecimiento y saneamiento del agua de la Comunidad de Madrid y el Decreto 154/1997, de 13 de noviembre, sobre normas complementarias para la valoración de la contaminación y aplicación de tarifas por depuración de aguas residuales. En estas

normas se establece el reparto de competencias entre la CAM y los Municipios en materia de aguas.

Corresponde a la CAM (Art. 2.2 Ley):

- La regulación de los servicios de aducción y depuración de las aguas, sin perjuicio de las competencias del Estado y de las Entidades Locales.
- La planificación general, con formulación de esquemas de infraestructuras y definición de criterios sobre niveles de prestación de servicios y niveles de calidad exigibles a los afluentes y cauces receptores, de acuerdo con los planes hidrológicos y ambientales del Estado y la Comunidad y con el planeamiento territorial y urbanístico.
- La elaboración de planes y proyectos, así como construcción y explotación de las obras que promueva directamente.

Corresponde a los municipios los servicios de distribución y alcantarillado (Art. 3.1). Sus funciones son en lo que aquí interesa (Art. 3.2):

- Planificación de redes de distribución y alcantarillado, de acuerdo con sus planes de ordenación y respetando los puntos y condiciones de salida - depósitos o conexiones a redes supramunicipales —y llegada— puntos de vertido final - autorizados por la planificación general de la CAM.
- Proyectos, construcción, explotación y mantenimiento de redes. Control de los vertidos.

c) **Con respecto a los residuos industriales.** A la hora de plantearse la viabilidad de la deducción hay que partir de que se deben contemplar todos los aspectos relativos al ciclo de los residuos, a saber, la actividad de producción y posesión de residuos, el transporte, la entrega y traslado de residuos y la actividad de los gestores, incluyendo las instalaciones de almacenamiento y gestión de residuos. En relación con la actividad de los gestores entiendo que las empresas dedicadas a la gestión de residuos ajenos pueden beneficiarse de la deducción siempre que la inversión se encuentre amparada por los objetivos marcados por las misma, esto es, eviten o reduzcan la contaminación atmosférica, eviten o reduzcan la carga contaminante de los vertidos o favorezcan la reducción, recuperación o tratamiento correcto de «sus» propios residuos, no de los ajenos que constituyen su objeto social.

La Comunidad de Madrid ha promulgado algunas normas sobre el tratamiento de los residuos sólidos urbanos y la gestión de aceites usados, además de existir un Plan de Residuos de la Comunidad que habrán de observarse para determinar si la inversión favorece la reducción, reducción o tratamiento correcto de los residuos generados por las industrias madrileñas.

4.3. Quién puede solicitar la certificación

En atención al régimen establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueden solicitar la convalidación las entidades obligadas al pago del impuesto por obligación personal, esto es, las residentes en España, y las que están sometidas al impuesto por obligación real siempre que tengan un establecimiento permanente en España. En el primer supuesto, entiendo que no es necesario que la entidad tenga la residencia en la CAM sino que la sucursal en la que se realiza la inversión sí la tenga. En cambio, en el segundo supuesto el establecimiento permanente debe estar situado en la CAM, para que éste solicite a la autonomía la certificación.

Si bien esto es cierto hay que tener en cuenta que en el Impuesto sobre Sociedades existen dos grandes grupos de entidades sometidos al mismo: las que siguen el régimen general y las que tienen regímenes especiales de tributación. Las entidades que siguen el régimen general son la gran mayoría y se les aplica directamente lo señalado en el apartado anterior. Lo que me interesa destacar es qué pasa con las entidades sometidas a un régimen de tributación especial (artículos 61 a 135 de la Ley del Impuesto), en concreto, aquí hay que tener en cuenta las UTES (Uniones Temporales de Empresas) (Art. 68), las Agrupaciones de interés económico españolas y europeas (Arts. 66 y 67) y los grupos de sociedades (Arts. 78 a 96). Las demás entidades sometidas a un régimen especial no tienen particularidades a la hora de pedir la convalidación.

La particularidad que tienen las UTES y las Agrupaciones de interés económico españolas y europeas es que se rigen por el régimen llamado de transparencia fiscal. Esto quiere decir que aunque formen un grupo de empresas cada una que forma el grupo tributará como si fuera una única entidad (salvo determinadas operaciones). Ello implica que en estos casos, la empresa que formando parte de una UTE o de una Agrupación de interés económica, solicite la certificación a la CAM o al Municipio debe ser aquella en la que se realice la inversión que proteja el medio ambiente, siempre obviamente, que se cumplan los requisitos establecidos y radique ésta en el territorio autonómico o municipal correspondiente. Ninguna otra entidad del grupo lo puede solicitar.

En cambio los grupos de sociedades, dado que su régimen tributario y en virtud de Art. 92 de la Ley del impuesto que señala que «los requisitos establecidos para disfrutar de las mencionadas deducciones y bonificaciones (dentro de las cuales se incluye la deducción que se estudia) se referirán al grupo de sociedades». Esto implica que cualquier entidad perteneciente al grupo de sociedades, aunque no esté radicada en la CAM, puede solicitar a ésta la certificación por una inversión realizada por cualquier otra empresa del grupo siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por la legislación.

V. CONCLUSIÓN

A lo largo de estas líneas se ha ido analizando un incentivo fiscal que es indudablemente un logro para la colectividad desde el punto de vista ambiental. Logro aún mayor por

el medio que se ha utilizado para conseguir el fin ambiental: la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente en el Impuesto sobre Sociedades. El legislador hace uso de un instrumento fiscal que, 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. Ello implica, una modificación más rápida hacia conductas ecológicas.

No obstante, dicho lo anterior no es menos cierto, que, por una parte, la regulación tal y como se presenta, tiene una redacción casi ilegible, carente en muchas ocasiones de sentido, además de grandes déficits de concreción lo que hace que la interpretación juegue un papel demasiado importante. Por otra parte, el legislador tributario parece no tener en cuenta los principios, conceptos y normativa ambiental a la hora de realizar la regulación, lo cual también puede implicar que el objetivo ambiental se vea mermado.