



MEDRANO | ASESORES
Asesores Fiscales y Abogados

JORNADA

“SUELOS CONTAMINADOS Y LOS PASIVOS MEDIOAMBIENTALES EN LAS EMPRESAS”

**Implicaciones fiscales de las inversiones y
gastos medioambientales.**

**José Luis Casao Barrado
Medrano Asesores, S.L.**



MEDRANO | ASESORES
Asesores Fiscales y Abogados

IMPLICACIONES FISCALES DE LAS INVERSIONES Y GASTOS MEDIOAMBIENTALES

- 1.- Tratamiento fiscal de las provisiones medioambientales.
- 2.- Planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales.
- 3.- Deducciones por inversiones medioambientales.

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PROVISIONES MEDIOAMBIENTALES

La conferencia trata de *“Suelos contaminados y pasivos medioambientales en las empresas”*.

Es conveniente decir, en este momento, como aclaración, que ni la norma contable ni la fiscal regulan nada específico sobre la contaminación de suelos, sino que se refieren siempre a actuaciones medioambientales.



MEDRANO | ASESORES

Asesores Fiscales y Abogados

Con las provisiones por actuaciones medioambientales, lo que hacemos es prever un gasto que tendremos que hacer en un momento posterior a su dotación. Tiene por objeto cubrir, entre otros, *los gastos de descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de activos inmovilizados*. Es decir son *obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma de cuantía indeterminada para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente*.

Entrando ya en la problemática fiscal debemos aclarar como punto previo que para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se parte siempre del resultado contable y en aquellos puntos en los que los criterios fiscales se separan de los contables, la normativa del IS los regula específicamente e indica el tratamiento fiscal que deben de llevar. Lo que ocurre, a título de ejemplo, en materia de amortizaciones, provisiones por deterioro de valor de elementos patrimoniales, gastos no deducibles, provisiones, etc., *que pueden ser gasto o ingreso contable pero no fiscal*.

Y esto es lo que ocurre precisamente con las “Provisiones medioambientales”. El artículo 13 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, que regula el tratamiento de las provisiones, no niega la deducibilidad contable de las Provisiones medioambientales de forma directa pero la condiciona a que se formule un plan por el sujeto pasivo y lo acepte la Administración tributaria. Es decir si no existe una plan el gasto no será fiscalmente deducible.



MEDRANO | ASESORES
Asesores Fiscales y Abogados

En concreto el artículo 13.2 indica lo siguiente:

“Los gastos medioambientales serán deducibles cuando correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.”

Es decir todas las provisiones contables, que indicaba mi compañero, que vayamos a hacer en materia medioambiental, deberán plantearse a la AEAT y esperar la autorización administrativa.

Evidentemente todo este procedimiento es para imputar fiscalmente un gasto (Provisión), antes de que realmente se produzca. Si la provisión no se ha deducido fiscalmente porque no se ha presentado el plan ante la AEAT, en el momento en que se incurra en el gasto, este será fiscalmente deducible.

PLANES DE GASTOS CORRESPONDIENTES A ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES.

El Reglamento del IS establece los requisitos que debe cumplir el plan a formular a la AEAT, en concreto en los artículos 10 a 13 ambos inclusive, aunque el artículo 12 se



refiere a “Planes especiales de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales de mano común”, que nada tiene que ver con las actuaciones medioambientales pero que está incluido en ese Capítulo III del Reglamento.

En concreto los artículos 10, 11 y 13 del RIS establecen los datos que debe contener la propuesta y como la resuelve la AEAT.

Contenido de la propuesta

a.- Descripción de las obligaciones del sujeto pasivo o compromisos adquiridos por el mismo para prevenir o reparar daños sobre el medioambiente.

b.- Descripción técnica y justificación de la necesidad de la actuación a realizar.

c.- Importe estimado de los gastos correspondiente a la actuación medioambiental y justificación del mismo.

d.- Fecha de inicio de la actuación medioambiental.

La solicitud se presentará dentro de los tres meses siguientes a la fecha de nacimiento de la obligación o compromiso de la actuación medioambiental.



Resolución de la propuesta

Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

La resolución podrá:

- a.- Aprobar el plan de gasto formulado por el sujeto pasivo.

- b.- Aprobar un plan alternativo de gastos formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento.

- c.- Desestimar el plan de gastos formulado por el sujeto pasivo.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo de tres meses. Transcurrido el mismo sin haberse notificado una resolución expresa, *se entenderá aprobado el plan de gastos formulado por el sujeto pasivo.*



DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES

En el apartado anterior hemos estado viendo deducciones, por actuaciones medioambientales, en la base imponible del IS, ahora nos vamos a referir a deducciones en la cuota del IS. *Lo anterior se refería a actuaciones posteriores en materia medioambiental (descontaminaciones y restauración de instalaciones contaminadas). La deducción que vamos a comentar se refiere a deducciones por inversiones previas a la contaminación.* Por ese motivo la Administración da un incentivo.

Esta deducción está regulada en el artículo 39 del IS. En concreto se refiere a las siguientes inversiones:

1.- Inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, que eviten:

1.1.- La contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales.

1.2.- La contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas.

1.3.- La reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.



MEDRANO | ASESORES

Asesores Fiscales y Abogados

Estas inversiones dan derecho a una deducción en el año 2009 del 4%. Debe existir un programa, convenio o acuerdo con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

En este momento es conveniente hacer ya varias precisiones:

a.- Debe tratarse de bienes del inmovilizado material sin que se precise que sean nuevos, por lo que cabe realizar inversiones en elementos usados.

b.- Consecuencia de lo anterior quedan excluidas aquellas operaciones cuyo coste tenga la consideración de gasto del ejercicio, como por ejemplo los gastos de reparación y conservación de instalaciones. Por lo que aquellas reparaciones que supongan ampliación o mejora y sea un mayor valor del inmovilizado material debe considerarse apto para disfrutar del incentivo fiscal.

c.- El destino de estas inversiones debe ser proteger el medio ambiente. Puede ser total o parcial, en cuyo caso solamente la parte de la inversión destinada a la protección del medio ambiente puede acogerse a la deducción.

d.- El inmovilizado material debe consistir en instalaciones, esto es, un conjunto de maquinaria y demás elementos integrados entre si, que individualmente considerados no



MEDRANO | ASESORES

Asesores Fiscales y Abogados

tienen una autonomía funcional propia, alcanzando una función o utilidad cuando se integran entre ellos.

Si dichas instalaciones incluyen un terreno, en la medida en que el IS no los excluye expresamente de la deducción, la parte de la inversión imputable al mismo tendría derecho a esta deducción, circunstancia que tradicionalmente el IS ha excluido de la deducción por inversiones.

e.- De la finalidad del incentivo parece desprenderse que las inversiones deben ser realizadas por la propia empresa que produce los residuos industriales. No sirven las inversiones se realicen para prestar servicios a terceros, aunque existe discrepancia entre las resoluciones de la DGT y el Tribunal Económico Administrativo.

f.- Ni en la LIS ni en el Reglamento se define explícitamente el concepto de residuo. No voy a descubrir ahora cual es la definición después de los comentarios que han hecho los compañeros que me han precedido, pero he encontrado una que me ha parecido interesante:

“En un sentido usual puede entenderse como residuos aquellos materiales de desecho e inservibles obtenidos en un proceso industrial que, por otro lado, tienen un efecto negativo para el medio ambiente”.



MEDRANO | ASESORES

Asesores Fiscales y Abogados

2.- El segundo de los incentivos se refiere a la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo para aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuya de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica. En estos supuestos la deducción será en el año 2009 del 5%.

3.- Y el tercero y último es sobre inversiones en bienes del activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos siguientes:

3.1.- Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.

3.2.- 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.

3.3.- 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.



MEDRANO | ASESORES

Asesores Fiscales y Abogados

3.4.- Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).

En este supuesto la deducción será para el año 2009 del 4%.

En todos los casos la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción. Es decir si percibimos una subvención ésta se descontará de la inversión.

El importe de estas deducciones junto con el resto de las reguladas en el IS, a excepción de las inversiones en I+D+i, será del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Es decir si nuestra cuota del impuesto es 100 (25% ó 30% de la base imponible), lo máximo que nos podremos deducir es 35 (35% de dicha cuota).

Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas, por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años impositivos inmediatos y sucesivos.

Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores, deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior, en la medida en que durante dicho tiempo de permanencia se mantengan los niveles de protección del medio



MEDRANO | ASESORES

Asesores Fiscales y Abogados

ambiente que estaban previstos en los planes, programas o acuerdos celebrados o aprobados con la correspondiente Administración competente en la materia. Es decir no solo deben permanecer en funcionamiento sino que deben estar afectos al medio ambiente.

Por su parte el Reglamento del IS, en sus artículos 33 a 38 establece lo siguiente:

1.- La inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. No en el momento de la entrega de los elementos ni la puesta a disposición del sujeto pasivo, sino cuando están en disposición de evitar o reducir el tipo de contaminación a la que va dirigida la inversión. En definitiva, el momento en que los elementos patrimoniales son susceptibles de empezar a amortizarse.

2.- En los supuestos de leasing se considerará realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial. La deducción esta condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, que eviten:



MEDRANO | ASESORES

Asesores Fiscales y Abogados

1.1.- La contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales.

1.2.- La contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas.

1.3.- Para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.

Deben cumplir los siguientes requisitos:

a.- Que la inversión se lleve a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental. La prueba del cumplimiento de este requisito se realizará mediante certificación de convalidación de la inversión expedida por la referida Administración. Certificación que deberá indicar a estos efectos que concurren las siguientes circunstancias:

a.1.- Que la inversión se ha realizado en ejecución de los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración competente señalando la normativa a que se refiere el párrafo anterior y expresando la idoneidad de las inversiones para la función protectora del medio ambiente que las mismas persigan.

a.2.- Que las inversiones realizadas permitan alcanzar los niveles de protección previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos establecidos.



MEDRANO | ASESORES

Asesores Fiscales y Abogados

Si al tiempo de presentar la declaración del IS no se hubiera emitido por la Administración competente la certificación indicada anteriormente, por causa no imputable al sujeto pasivo, éste podrá aplicar con carácter provisional la deducción, siempre que haya solicitado la expedición de la referida certificación de convalidación con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración. En el caso de que la Administración competente no convalide la inversión, el sujeto pasivo deberá ingresar, la deducción indebidamente aplicada con sus intereses de demora.

A los efectos de esta deducción se considerará Administración competente aquella que, siéndolo por razón de la materia objeto de protección, lo sea igualmente respecto del territorio donde radiquen las inversiones objeto de la deducción.

Para terminar quiero hacer una reflexión. La AEAT verifica todas aquellas deducciones de la cuota que, lógicamente, representan menos importes a ingresar. La verificación se puede producir no solo por los servicios de inspección sino también por los de gestión. Por este motivo quiero transmitirles la importancia de que cuando vayamos a aplicar una deducción, fundamentalmente en la cuota del IS, este debidamente realizada, y con todos los requisitos necesarios cumplidos, en otro caso les cuestionarán su deducibilidad.



MEDRANO | ASESORES
Asesores Fiscales y Abogados

Por mi parte nada más, agradecerles su paciencia por aguantar esta breve reseña fiscal, materia esta la fiscal, que siempre es difícil de digerir, incluso, a los que nos dedicamos a ella. Muchas gracias.

Medrano Asesores, S.L., Zaragoza, 21 de octubre de 2009.