

12. FISCALIDAD AGRARIA (II)

LA FISCALIDAD DE LAS AYUDAS DE FORESTACIÓN

Cristina Pareja-Obregón Ruano

1.- AYUDAS OBJETO DEL TRABAJO

Las ayudas de forestación objeto del presente estudio, están recogidas en el Reglamento de la CEE núm. 2.080/92 del Consejo (30/06/92), publicadas en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 30/07/92, en el que se establece un régimen comunitario de ayudas a las medidas forestales en agricultura. Dicho reglamento es adaptado para su aplicación en España mediante el Real Decreto 378/1993 de 12 de marzo (BOE núm. 76 de 30 de marzo de 1993) y el también Real Decreto 152/96 de 2 de febrero (BOE núm. 45 de 21 de febrero de 1996) que deroga el anterior.

Las ayudas en cuestión son las siguientes (art. 4 RD 152/96):

* **Gastos de forestación:** ayudas destinadas a cubrir los gastos de forestación.

* **Prima de mantenimiento:** prima anual por hectárea de tierra agraria que haya sido forestada. Esta prima se podrá conceder durante los primeros cinco años desde el inicio de la implantación y está destinada a cubrir los gastos de mantenimiento y reposición de maderas de la superficie forestada.

* **Prima compensatoria:** prima anual por hectárea forestada destinada a compensar la pérdida de ingresos derivados de la forestación de las tierras que con anterioridad tenían otro aprovechamiento agrario. Esta prima tendrá una duración máxima de 20 años a partir del momento en que se inicia la plantación.

* **Mejora de superficies forestales:** ayudas destinadas a favorecer las inversiones que se realicen para mejorar las superficies forestales en explotaciones agrarias.

* **Mejora de alcornocales:** ayudas destinadas a favorecer las inversiones que se realicen para renovar o mejorar las plantaciones de alcornocales.

2.- IDENTIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD:

¿ACTIVIDAD AGRÍCOLA-GANADERA O FORESTAL?

Se trata de una actividad forestal: por tanto no le son aplicables los módulos, y se declara independiente de la actividad agrícola-ganadera.

3.- MÉTODOS PARA EL CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD

Su rendimiento neto podrá calcularse por dos sistemas:

- Estimación directa: INGRESOS - GASTOS (incluidas amortizaciones).
- Estimación objetiva por coeficientes:

- + Ingresos
- Costes de personal
- Compra de material
- Consumo de energía y agua
- Alquileres. Canon arrendaticio
-

Rendimiento Neto 1

- 15% del Rendimiento Neto 1

Rendimiento Neto Final

La compatibilidad entre los distintos sistemas para calcular el rendimiento neto de las distintas actividades empresariales, es como sigue:

* Estimación directa (actividad agrícola-ganadera) y Estimación Objetiva por coeficientes (actividad forestal): **INCOMPATIBLES.**

* Estimación directa (actividad forestal) y Estimación Objetiva por signos, índices o módulos (actividad agrícola-ganadera): **COMPATIBLES.**

* Estimación objetiva por signos, índices o módulos (actividad agrícola-ganadera) y estimación objetiva por coeficientes (actividad forestal): **COMPATIBLES.**

4.- PAGOS FRACCIONADOS

Existe obligación de realizar pagos fraccionados (art. 61 Reglamento IRPF): el importe a ingresar será el 2 por 100 del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. En el caso que nos ocupa, deberemos ingresar el 2 por 100 de los importes recibidos en concepto de primas de mantenimiento y de pérdida de renta, en el trimestre correspondiente. Los plazos serán entre los días 1 y 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero.

5.- NATURALEZA DE LAS SUBVENCIONES.

¿SUBVENCIONES CORRIENTES O SUBVENCIONES DE CAPITAL?

La Administración tributaria considera:

* **SUBVENCIONES CORRIENTES O DE EXPLOTACIÓN:** las primas de mantenimiento y las que se entreguen para compensar la pérdida de ingresos. **Estas cantidades se computarían como un ingreso más de la explotación.**

* **SUBVENCIONES DE CAPITAL:** las destinadas a compensar los gastos de forestación, las dedicadas a la mejora de superficies forestales o de alcornocales.

6.- TRIBUTACIÓN DE LA SUBVENCIÓN DENOMINADA GASTOS DE FORESTACIÓN EN EL IRPF

A efectos de tributación en el IRPF (es decir, cuando los beneficiarios de estas ayudas sean personas físicas o Comunidades de Bienes y demás sujetos pasivos contenidos en el art. 33 de la Ley General Tributaria), habremos de distinguir tres períodos: hasta el 31 de diciembre de 1995, entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 1996, y a partir del 1 de enero de 1997.

6.1. Subvenciones de gastos de forestación recibidas con anterioridad al 31 de diciembre de 1995

Estas cantidades se podrían amortizar en 10 ejercicios fiscales, en base al artículo 87 del Reglamento de Sociedades, RD 2.631/82: «Las subvenciones por cuenta de capital serán amortizadas, imputándose como ingreso en la misma medida en que se

amorticen las inversiones realizadas con cargo a las mismas. Si no fuese requisito la inversión, o si ésta no fuese susceptible de amortización, o la amortización implicase un período superior a 10 años, a contar desde el devengo de la respectiva subvención, ésta se computará como ingreso por décimas partes durante dicho período de 10 años»... «Cuando una subvención se conceda con anterioridad a la entrada en funcionamiento de la inversión, podrá periodificarse a partir de dicha entrada en funcionamiento, sin que en ningún caso se rebase el período de amortización de la inversión o el plazo de 10 años desde la concesión de la subvención».

6.2. Subvenciones de gastos de forestación recibidas entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 1996 y las cantidades pendientes de imputación como ingreso al ejercicio, provenientes del año 1995 y anteriores

Al quedar derogado el Real Decreto 2.631/82 de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades por la Disposición Derogatoria Única de la Ley 43/95 del Impuesto de Sociedades, que tiene efectos para los períodos impositivos que se inician a partir del día 1 de enero de 1996, desaparece la obligatoriedad de imputar estas subvenciones a décimas partes reflejada en el art. 87 del citado Reglamento del Impuesto de Sociedades, debiéndonos atener a la normativa contable, en tanto que para dicho período no ha sido publicado el nuevo Reglamento.

En la legislación contable obtenemos la siguiente casuística:

Desde el punto de vista mercantil, la imputación de estas subvenciones a resultados, no hay ningún inconveniente en imputarlas íntegramente en el primer año o imputarlas en los años que se desee.

Desde el punto de vista fiscal, la imputación a ingresos deberá respetar lo que establece la norma de valoración 20:

«Las recibidas (subvenciones) con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones. En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos».

Por tanto, no podríamos considerar las plantaciones realizadas como inversiones, sino como inmovilizado en curso hasta que éstas alcancen la edad adulta y puedan ser objeto de explotación y por tanto amortizables, considerándose además todos los gastos necesarios para que alcancen el status de bienes productores como parte del valor final de los mismos.

Analizadas las distintas especies utilizadas dentro de los planes de forestación tenemos los siguientes datos:

93 por 100: encinas, alcornoques y pinos.

7 por 100: otras especies.

El período necesario para que estas plantaciones sean productivas se fija aproximadamente en 20 años, período al que ya se hace referencia al fijar la duración máxima de la prima compensatoria (art. 4.3 del RD 152/96).

En base a esto deberíamos esperar dicho período para empezar a imputar la subvención en virtud de la norma de valoración 20 antes citada. Una vez alcanzado dicho status, habremos de analizar el período de vida productiva de este inmovilizado con el fin de fijar los coeficientes mínimos de inversión, resultando que la vida media oscila desde los 70 u 80 años de los pinos, a los 200 ó 300 años de alcornoques y encinas. Todo ello nos lleva a fijar unos porcentajes ínfimos de amortización, y de imputación de las subvenciones recibidas.

En resumen, hemos generado una obligación tributaria aplazada a 18-20 años (tiempo necesario para que la plantación pase a ser un bien productivo) a contar desde el ejercicio de 1996, que supondrá imputar al ejercicio correspondiente un porcentaje (100/70-200-300 años) en función de la especie que se trate, de las subvenciones de gastos de forestación recibidas.

6.3. Subvenciones de gastos de forestación recibidas a partir del 1 de enero de 1997 y las cantidades pendientes de imputar de las subvenciones de gastos de forestación recibidas con anterioridad a esta fecha

La disposición adicional vigésimotercera de la Ley 13/96 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social establece:

«1. Los rendimientos plurianuales positivos de la explotación de fincas forestales se considerarán generados en el período de producción medio según la especie de que se trate, determinado, en cada caso, por la Administración Forestal competente.

2. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones de capital 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 aprobados por la Administración Forestal competente, siempre que el período de producción medio sea igual o superior a treinta años».

Por tanto, a efectos del IRPF las ayudas de «Gastos de Forestación» recibidas con posterioridad al 1 de enero de 1997 quedan exentas.

De igual forma quedarán exentas las cantidades de las subvenciones de capital pendientes de imputación como ingreso al ejercicio, provenientes de subvenciones anteriores.

7.-TRIBUTACIÓN DE LA SUBVENCIÓN DE GASTOS DE FORESTACIÓN EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Cabe distinguir también dos situaciones tributarias, dependiendo del período impositivo que se trate.

a) Subvenciones de gastos de forestación recibidas con anterioridad al 31 de diciembre de 1995.

Estas cantidades se podrían amortizar en 10 ejercicios fiscales, en base al artículo 87 del Reglamento de Sociedades, RD 2.631/82: «Las subvenciones por cuenta de capital serán amortizadas, imputándose como ingreso en la misma medida en que se amorticen las inversiones realizadas con cargo a las mismas. Si no fuese requisito la inversión, o si ésta no fuese susceptible de amortización, o la amortización implicase un período superior a 10 años, a contar desde el devengo de la respectiva subvención, ésta se computará como ingreso por décimas partes durante dicho período de 10 años». «...cuando una subvención se conceda con anterioridad a la entrada en funcionamiento de la inversión, podrá periodificarse a partir de dicha entrada en funcionamiento, sin que en ningún caso se rebase el período de amortización de la inversión o el plazo de 10 años desde la concesión de la subvención».

b) Subvenciones de gastos de forestación recibidas con posterioridad al 1 de enero de 1996 y las cantidades pendientes de imputación como ingreso al ejercicio, provenientes del año 1995 y anteriores.

Publicado el nuevo Reglamento de Sociedades, el artículo 1.4 consagra la filosofía de la normativa contable de que los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento.

En base a esto deberíamos esperar dicho período para empezar a imputar la subvención en virtud de la norma de valoración 20 antes citada. Una vez alcanzado dicho status, habremos de analizar el período de vida productiva de este inmovilizado con el fin de fijar los coeficientes mínimos de inversión, resultando que la vida media oscila desde los 70 u 80 años de los pinos, a los 200 ó 300 años de alcornoques y encinas. Todo ello nos lleva a fijar unos porcentajes ínfimos de amortización, y de imputación de las subvenciones recibidas.

8. - TRIBUTACIÓN DE LAS SUBVENCIONES DE MEJORA DE ALCORNOCALES Y MEJORA DE SUPERFICIES FORESTALES

Habremos también de distinguir los tres supuestos, si bien ahora no nos encontramos ante un «inmovilizado en curso», sino ante un «inmovilizado productivo».

a) **Subvenciones recibidas con anterioridad al 1 de enero de 1996 (IRPF e IS):** deberemos imputarlas a décimas partes y en los 10 años siguientes al ejercicio en que las recibimos.

b) **Subvenciones recibidas entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 1996 (IRPF e IS) y cantidades pendientes de imputación provenientes de ejercicios anteriores:** deberemos imputar al ejercicio 1996 el importe resultante de dividir la subvención por el número de años de vida productiva del bien. Recordemos que el número de años variaba en función de la especie forestal.

c) **Subvenciones recibidas a partir del 1 de enero de 1997 y cantidades pendientes de imputación provenientes de ejercicios anteriores en el IRPF:** quedan exentas en virtud de la disposición adicional vigésimotercera de la Ley 13/96 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

d) **Subvenciones recibidas a partir del 1 de enero de 1997 en el IS:** se les aplica la misma regla descrita en el apartado b) de este punto.