

La afectación de bienes a la actividad forestal y sus consecuencias tributarias en la imposición directa

JOSÉ I. MÚZQUIZ VICENTE-ARCHE (*)

1. BREVE REFERENCIA A LA ACTIVIDAD FORESTAL EN ESPAÑA

Nadie duda que la actividad forestal en España es importante, ya que alrededor del 51,93 por ciento de la superficie española está cubierta de monte, casi 26 millones de hectáreas (1). Aunque una parte de esa superficie forestal, sobre un 35 por ciento, es de diversos entes públicos, el restante 65 por ciento son montes de propiedad privada. A los primeros no les afectan los impuestos que vamos a tratar, pero es indudable que para los particulares son de trascendencia (2).

Para el profesor Fernández-Espinar (3) la superficie forestal total en España cubre 22.755.067 hectáreas, lo que representa el 45 por ciento del territorio. Su distribución es la siguiente:

– 10,6 millones de hectáreas de bosque, de los que 8,8 son explotados regularmente y 1,8 de forma no regular.

0,6 millones de hectáreas de superficie complementaria del bosque, que comprende superficies no productivas pero necesarias, como pistas forestales, cortafuegos, depósitos de madera, edificios auxiliares de la explotación, así como viveros, que sumados a los

(*) *Abogado - Profesor Asociado ETSIA (Madrid).*

(1) *INE Anuario Estadístico de España 1997: pp. 581 y ss.*

(2) *INE (opus cit).*

(3) *Fernández Espinar, L. C.: «El futuro del sector forestal en el estado de las Autonomías. Propuesta de reforma». En la publicación Operación Jovellanos. Propuestas de reforma para la agricultura española. Ministerio de Agricultura y Alimentación. Consejo General del Notariado. Madrid.*

– *Estudios Agrosociales y Pesqueros, n.º 198, 2003 (pp. 183-207).*

- primeros conforman la superficie boscosa total de 11,2 millones de hectáreas, con el 22 por ciento de territorio nacional.
- 2,5 millones de hectáreas de otras superficies arboladas, que comprende formaciones arboladas inferiores a 0,5 hectáreas, así como terrenos arbolados abiertos con una cobertura inferior al 10 por ciento.
 - 9 millones de hectáreas de arbustos y matorrales.

Según el tipo de propiedad, la superficie forestal se clasifica en montes del Estado y de las Comunidades Autónomas con un 6 por ciento, montes de Utilidad Pública en las Entidades Locales con un 24 por ciento, montes particulares de propiedad privada con un 66 por ciento. La propiedad privada está muy dividida, estimándose en cinco millones de propietarios, con un tamaño medio de 3 hectáreas por propiedad.

Por otro lado, la propiedad forestal ve limitados determinados aprovechamientos por razones ambientales, lo que, en unión de otras razones de fomento de la conservación y mejora de los montes, debe llevar a una política forestal de fomento y protección, que no debe correr sólo a cargo de los propietarios. Dentro de la política de fomento y protección una política fiscal adecuada parece imprescindible. Cualquier actividad económica, y la actividad agraria en particular, ha de tener en cuenta los costes de producción. Uno de ellos, y no de escasa importancia, es el coste fiscal.

Es objeto de este estudio uno de esos costes fiscales, los que se derivan de la afección o no de los bienes a una actividad agraria como es la actividad forestal. La especialidad de esta actividad forestal deviene del periodo de producción forestal diferente, en la gran mayoría de los casos, al de otras actividades económicas e incluso de otras actividades agrarias. Y es que el periodo de producción de una especie forestal puede ser de veinte años o más, ya que el turno de corte es, como regla general, superior a veinte años. Los periodos de producción medio son de 80 a 100 años, siendo el de las plantaciones, que suponen tan sólo alrededor del 10 por ciento, de 12 a 30 años.

Por ello, vamos a tratar los impuestos más importantes en relación con la actividad forestal, los directos, centrándonos especialmente en la afección de los bienes a dicha actividad, dado que, como veremos, la afección o no a la misma influye de forma sustancial a efectos impositivos. Y lo hacemos al estudiar esa afección en los impuestos sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, es decir, los impuestos directos. Con ello se pretende demostrar que,

aunque la reciente legislación en la materia ha mejorado la situación de los titulares de explotaciones forestales, queda terminar de adecuar la referida legislación para evitar las distorsiones que aún subsisten. Fundamentalmente, por las condiciones que para estar exentos de tributación o con bonificaciones muy importantes se exigen para entender afectos los bienes a la actividad forestal. Veremos que la aplicación de esas exenciones o bonificaciones son difícilmente obtenibles como consecuencia de lo dilatado del periodo de producción. Tras el estudio de la situación actual que nos lleva a la anterior conclusión, propondremos una modificación de la legislación, en el sentido de modificar algunos de los requisitos necesarios para entender afectos los bienes a la actividad forestal, de modo que la citada afectación sea plenamente posible, y consecuentemente la bonificación correspondiente.

2. CONDICIONES PARA CONSIDERAR UN BIEN AFECTO A UNA ACTIVIDAD

Iniciamos este estudio por el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, ya que es en él donde se define lo que se entiende por bienes afectos a una actividad económica y porque los demás impuestos directos se remiten a este tributo para definir la afectación de un bien a una actividad.

2.1. La afectación de los bienes a la actividad

La nueva redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, al artículo cuarto, apartado octavo, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (4) establece la exención,

(4) Artículo 3. Modificación del art. 4, apartado octavo, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Con efectos desde 1 de enero de 1998, el art. 4, apartado octavo, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el Patrimonio, quedará redactado como sigue:

Impuesto sobre el Patrimonio

Artículo 4. Bienes y derechos exentos

Estarán exentos de este Impuesto:

8. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el núm. 2 de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

para el caso de las personas físicas cuyos bienes sean necesarios para su actividad empresarial siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa y constituya su principal fuente de renta, así como para el caso de las participaciones en entidades que cumplan determinados requisitos. Dicha disposición vino desarrollada por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades. La referida norma fue a su vez desarrollada y modificada por el Real Decreto 25/2000, de 14 de enero, por el que se concretan los requisitos y condiciones de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes al Impuesto sobre el Patrimonio (5).

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el art. 75 L 43/1995 de 27 diciembre, del Impuesto de Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el art. 75 L 43/1995 de 27 diciembre, del Impuesto de Sociedades, salvo el recogido en la letra b) núm. 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computado de forma individual, o del 20 por ciento conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el núm. 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el art. 16.uno, de esta ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades.

(5) Artículo Único. Modificación del art. 5, condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades, del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre

1. El párrafo a) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, quedará redactado de la forma siguiente:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad económica cuando, por aplicación de lo establecido en el art. 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

2. El párrafo b) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, quedará redactado de la forma siguiente:

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el art. 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del apartado 1 de dicho artículo.

2.1.1. Requisitos de la exención en caso de afectación a actividad realizada por personas físicas

En el primero de los casos, cuando se trate de personas físicas, se exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- 2.1.1.1. que se trate de bienes y derechos de los que sea **titular una persona física**.
- 2.1.1.2. que sean **necesarios** para el desarrollo de la actividad que el sujeto pasivo realice.
- 2.1.1.3. que la actividad sea ejercida de forma **habitual, personal y directa** por el sujeto pasivo.
- 2.1.1.4. que los rendimientos derivados de la actividad constituyan su **principal fuente de renta**.

El cumplimiento de las dos primeras condiciones (2.1.1.1 y 2.1.1.2.) no ofrecen dificultades especiales. Pero el problema se plantea en las dos restantes:

Condición 2.1.1.3. **Que la actividad sea ejercida de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo**, es decir, que debe ser realizada de una **forma continuada** por el sujeto pasivo, lo que puede ser objeto de controversia. Y de forma personal y directa, entendiéndose por tal, que se asuma el **riesgo empresarial** al mismo tiempo que se presta el **personal trabajo** en dicha actividad, cuestión que también plantea problema.

Condición 2.1.1.4. **Que los rendimientos derivados de la actividad constituyan la principal fuente de renta para el sujeto pasivo**. Este requisito exige que la parte de base imponible del IRPF del sujeto pasivo, procedente del rendimiento neto de la actividad económica de que se trate, supere el 50 por ciento de la base imponible total integrada por la totalidad de los rendimientos generados por los diversos conceptos.

Veamos estas condiciones con mayor detenimiento.

Empezando por la condición 2.1.1.3. de **que la actividad sea ejercida de forma habitual, personal y directa** y ante la falta de su definición en el impuesto, hemos de acudir a otras normativas tal como la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, que poco nos aclaran. Nos tenemos que remontar a la Ley 9/1980, de 31 de diciembre, de Arrendamientos Rústicos, para encontrar en su artículo 16 una definición de cultivador personal (6).

(6) «Artículo 16:

1.- Se considerará cultivador personal a quien lleve la explotación por sí, o con la ayuda de familiares que con él conviven, sin utilizar asalariados más que circunstancialmente, por exigencias estacionales de la explotación agraria. No se perderá la condición de cultivador personal, aunque se utilicen uno o dos asalariados, en caso de enfermedad sobrevenida o de otra causa que impida continuar el cultivo personal».

Se ha exigido, para ser cultivador personal, que se realicen los trabajos por sí mismo, aunque en casos restringidos, con ayuda externa. Bien que esa ayuda debe ser proporcionada por familiares y, sólo excepcionalmente, por otros trabajadores. La interpretación de este concepto ha sido rígidamente realizada por la jurisprudencia exigiendo la efectiva y personal actividad e incluso exclusividad (7).

Por lo que se refiere al concepto de **habitualidad**, es definida por la **jurisprudencia** como la práctica de la actividad con frecuencia o continuidad (8).

Distinto es el criterio que al respecto mantiene la Dirección General de Tributos, ya que resuelve que, en caso de actividad forestal, aunque no haya actividad continuada, los bienes han de tenerse por afectos a dicha actividad (9).

Aunque el caso de que se trata se refiere a una venta de finca para decidir si se encuentra afecta o no a actividad empresarial, la Resolución, sin profundos argumentos, establece la afectación a la actividad empresarial. Como parece evidente, entre esta Resolución y las

(7) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 16 de mayo de 2001, Ponente Sr. Romero Lorenzo, señala en su Fundamento de Derecho Cuarto, entre otras cosas que:

«Y se hace preciso recordar, al respecto, que la doctrina de esta Sala exige como nota esencial al concepto de cultivador personal del art. 16 de la Ley de 1980 la dedicación exclusiva del mismo a su actividad como arrendatario rústico, no admitiendo a tal efecto la simple dedicación preferente que para ser profesional de la agricultura considera suficiente el art. 15 de dicha norma (Sentencias de 23 de abril de 1989 y 3 de julio de 1992).

Si bien la referida exclusividad no impide, como ha declarado la sentencia de 13 de diciembre de 1993, llevar la explotación de las fincas arrendadas con ayuda de familiares e, incluso –bien que circunstancialmente, por enfermedad u otra justa causa– con la de asalariados, y aún compatibilizarla con una pequeña industria, ha de entenderse, que para merecer el calificativo de cultivador personal se requiere, so pena de desnaturalizar totalmente el concepto, que el colono realice por sí mismo, de forma directa todos los trabajos del caserío, como sucedía en el supuesto contemplado por la resolución mencionada».

Sentencia TSJ Cataluña, S 24-07-2000, núm. 6559/2000, rec. 279/2000. Ponente: Escudero Alonso, Luis José. (El Derecho 2000/32378) que entre otros pronunciamos dice:

«... establece como norma general que se trate de personas que de forma **habitual** realicen de modo **personal** y directo labores agrícolas, siendo las mismas su medio fundamental de vida, por lo que al fallar el requisito de la **actividad**, la demandante ha de estar dada de alta en el REA, con la consecuencia de que procede desestimar el recurso de suplicación con confirmación de la sentencia recurrida».

(8) Sentencia TSJ Cataluña, S 30-10-2000, núm. 8878/2000, rec. 2646/2000. Ponente: Soler Ferrer, Felipe (El Derecho 2000/43201) dice entre otras cosas:

«El criterio del montante de la retribución es apto para apreciar el requisito de la **habitualidad**. Como ha señalado la jurisprudencia contencioso-administrativa (SSTS 21 diciembre 1987 y 2 diciembre 1988) tal requisito hace referencia a una práctica de la **actividad** profesional desarrollada no esporádicamente sino con una cierta frecuencia o continuidad».

(9) Dirección General de Tributos consulta nº 491-00, de 9 de marzo de 2000.

En principio, hay que tener en cuenta que la circunstancia de la no realización de nuevas inversiones en la finca no indica, por sí sola, que la misma está desafectada. En este sentido, **en determinadas actividades económicas como las forestales**, es posible que durante los periodos de tiempo existentes entre cada venta de los productos no se realicen actividades de mantenimiento de la finca, porque tal vez no sea necesario, sin que este dato implique que estamos en presencia de la venta de un bien **no afecto**.

Consecuentemente, el régimen fiscal aplicable a la venta de la finca, se supone que con los árboles en ella plantados, es el propio de los **bienes afectos a actividades económicas**.

sentencias antes mencionadas, se produce una clara contradicción que, sin duda plantea, al menos, una patente inseguridad jurídica.

La otra condición, la 2.1.1.4., establecida para que exista la exención es que los rendimientos derivados de la actividad constituyan la **principal fuente de renta**.

Esta condición tiene la exigencia de que la aportación a la base imponible del IRPF del sujeto pasivo, procedente del rendimiento neto de la actividad económica de que se trate, en este caso de la forestal, supere el 50 por ciento, tal y como se deduce de lo establecido en el artículo 3 del citado Real Decreto 1704/1999, de 5 de diciembre.

Así también parece desprenderse de lo establecido en el citado artículo 2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de las Explotaciones Agrarias (10) en la definición de agricultor a título principal, que es el que obtiene al menos la mitad de su renta total y dedica al menos el 50 por ciento de su tiempo de trabajo a la actividad agraria. Por tanto, la determinación del rendimiento neto de la actividad a los efectos de su consideración como principal fuente de renta, se hará teniendo en cuenta la totalidad de los rendimientos generados por las diversas actividades. Así lo entiende el Tribunal Supremo Sentencia TS 3ª sec. 2ª, S 19-06-1996, rec. 1/134/1995. Ponente: Pujalte Clariana, Emilio (El Derecho 1996/5654) (11).

(10) 5. **Agricultor profesional**, la persona física que siendo titular de una explotación agraria, al menos, el 50 por ciento de su renta total la obtenga de actividades agrarias u otras actividades complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria realizada en su explotación no sea inferior al 25 por ciento de su renta total y el tiempo de trabajo dedicado a actividades agrarias o complementarias sea superior a la mitad de su tiempo de trabajo total.

A estos efectos, se consideran actividades complementarias la participación y presencia del titular, como consecuencia de elección pública, en Instituciones de carácter representativo, así como en órganos de representación de carácter sindical, cooperativo o profesional, siempre que éstos se hallen vinculados al sector agrario, las de transformación y venta directa de los productos de su explotación y las relacionadas con la conservación del espacio natural y protección del medio ambiente, al igual que las turísticas, cinegéticas y artesanales realizadas en su explotación.

6. **Agricultor a título principal**, el agricultor profesional que obtenga al menos el 50 por ciento de su renta total de la actividad agraria ejercida en su explotación y cuyo tiempo de trabajo dedicado a actividades no relacionadas con la explotación sea inferior a la mitad de su tiempo de trabajo total.

(11) «(...) añadiendo en el párrafo siguiente (del artículo 3º párrafo 2 del RD 2481/94 de 23 de diciembre (hoy derogado), que es el que específicamente se impugna en este recurso, que "A estos efectos se entenderá por principal fuente de renta, aquella en la que al menos el 50 por ciento del importe agregado de las bases imponibles regular e irregular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del sujeto pasivo, provenga de rendimientos netos de las actividades empresariales". Como ha quedado visto, el primer párrafo del precepto reglamentario es plenamente coincidente con el texto legal, y es el segundo (cuando añade, "A estos efectos") donde la recurrente considera que se produce la extralimitación en una serie de hipótesis a que alude bien porque se generen pérdidas o escasos rendimientos, porque el sujeto pasivo obtuviere incrementos patrimoniales derivados de activos no afectos a la actividad o porque por efecto de la aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos no coincidan el beneficio estimado con el real.

Sin embargo, la citada consulta de la Dirección General de Tributos nº 491-00 de 9 de marzo de 2000, antes tratada, también parece contradictoria con lo aquí señalado.

2.2. Requisitos de la exención en casos de afección a la actividad realizada a través de personas jurídicas

Por lo que respecta a la exención en el caso de las participaciones societarias cabe señalar que, tras las modificaciones realizadas por los citados Reales Decretos 1704/1999, de 5 de noviembre, y 25/2000, de 14 de enero, han establecido como requisitos para que sea de aplicación la exención:

2.2.1. Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Es decir, que no sea una entidad transparente fiscal, según lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, o lo que es lo mismo que no se trate de sociedades de valores o de mera tenencia de bienes.

Ninguna especialidad se ve respecto de cualquier otro tipo de actividad en las sociedades de valores. Pero sí que puede haber especialidades en las consideradas de mera tenencia de bienes, pues se podría entender, en una interpretación poco rigurosa, que una sociedad cuyo único o principal activo sea una finca forestal es una sociedad de tenencia de inmuebles.

2.2.2. Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por ciento, computada de forma individual o del 20 por ciento conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

2.2.3. Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto. Por lo

Sin embargo, la norma legal (y como trasunto de ella, la reglamentaria) parten, de un lado, de la existencia de renta y, de otro, que sea precisamente la actividad empresarial su principal fuente. Por ello en el caso de pérdidas no habrá renta ni en consecuencia base tributaria a la que aplicar la exención, y en el supuesto de que se obtuvieran incrementos patrimoniales superiores a la renta empresarial, esta dejaría de ser la principal fuente de renta, siendo asimismo improcedente la exención. Del mismo modo, el resultado empírico de la estimación objetiva por signos, índices o módulos es un sistema legalmente establecido cuyas consecuencias no pueden invocarse como motivo de impugnación de este precepto reglamentario.

que respecta a las funciones de dirección, el cargo debe implicar una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. Y por lo que se refiere al porcentaje de los rendimientos, ha de compararse la remuneración que se percibe con el resto de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, no computándose, según este criterio, ni los rendimientos de capital, ni las ganancias patrimoniales, ni las imputaciones de rentas que pueda haber percibido. Y en caso de participación en varias entidades, se han de restar los rendimientos de la actividad individual de los percibidos por las funciones de dirección en las demás entidades. En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva (12).

2.2.4. Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurran los supuestos establecidos en el art. 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del apartado 1 de dicho artículo o que resulte de aplicación lo previsto en el último inciso del párrafo a) anterior.

2.3. En conclusión, hemos visto, pues, cuáles son las condiciones para entender que los bienes están afectos a una explotación, tanto en caso de pertenecer directamente a una persona física (bienes necesarios, mediante la actividad habitual, personal y directa y que sea principal fuente de renta, es decir, más de la mitad de las rentas del sujeto pasivo) como a través de una sociedad (que no sea sociedad transparente, con participación significativa del sujeto pasivo 15 por ciento individualmente, o 20 por ciento conjuntamente con otros parientes cercanos, con ejercicio de funciones de dirección que supongan al menos el 50 por ciento de sus rendimientos de trabajo y actividades económicas). Vistas pues las condiciones para entender que un bien está afecto a una actividad, vamos a estudiar las consecuencias en los diferentes impuestos directos.

3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

3.1. Concepto de Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas

El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio, es definido en su artículo 1 (13):

(12) Sánchez, B. (1ª quincena de mayo 2001): «La exención de las participaciones societarias en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». *Fiscal al día* nº 43.

(13) Artículo 1. Naturaleza y objeto del Impuesto.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta ley.

A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

De la lectura del citado artículo 1 fácilmente se puede deducir que, la mera tenencia de un terreno forestal con sus correspondientes bosques o de superficies arboladas, sin la obtención de ingresos a veces durante décadas, implicaba la sujeción al impuesto y consiguiente pago anual de la cuota tributaria.

Desde 1993 existe una exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de aquellos bienes afectos a actividades empresariales o profesionales, siempre que éstas se ejerzan de forma habitual, personal y directa y constituyan la principal fuente de renta. No cabe duda que la actividad forestal es una actividad económica, según el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y consecuentemente, si los bienes se califican como afectos a una actividad económica, se encontrarán exentos de este impuesto, mientras que si se consideran no afectos tributarán en el mismo, con las consiguientes repercusiones económicas. Bien es cierto que la importancia económica de este impuesto, es escasa, debido a los bajos tipos que, en general, son de aplicación, salvo para las grandes fortunas. Además porque habitualmente se suele establecer el valor con aplicación de valores catastrales, mucho más bajos que los reales, como regla general, incluso también el comprobado y el de adquisición que también suelen ser más bajos que el real. Con todo, la importancia de la afección o no en este impuesto, cómo se ha señalado, no suele ser de gran relevancia.

4. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

4.1. Concepto

El artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (14) define este impuesto como directo y cuyo hecho imponible consiste en los incrementos de patrimonio obtenidos por persona física a título gratuito.

El hecho imponible viene definido en su artículo 3 (15).

(14) Artículo 1. *Naturaleza y objeto*

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente ley.

(15) Artículo 3. *Hecho imponible*

1. *Constituye el hecho imponible:*

a) *La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*

b) *La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos».*

c) *La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el art. 16,2 a) Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

2. *Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.*

Consecuentemente con estos artículos citados, la transmisión lucrativa, sin contraprestación, tanto por donación como por herencia o legado, de una explotación forestal está sujeta a este impuesto (16).

4.2. Afectación de los bienes a actividades económicas y su trascendencia en este impuesto

Por otro lado, el artículo 20 de este mismo texto legal en su redacción dada por el artículo 5 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social señala, entre otras cosas, que en los casos de bienes afectos en el sentido señalado anteriormente se aplicará una reducción en la base imponible del 95 por ciento (17).

Nótese que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se remite al del Patrimonio de las Personas Físicas a la hora de determinar los bienes y derechos **afectos** a una actividad, que son objeto de una bonificación del 95 por ciento, como anteriormente se había señalado. Por tanto, los bienes considerados legalmente como afectos a una actividad forestal tendrán una bonificación del 95 por ciento en caso de transmisión a título gratuito o lucrativo, tanto en el concepto de donación como de sucesión o legado. Pero los que no lo sean no tendrán dicha bonificación. Así como decíamos al tratar del Impues-

(16) Benítez de Lugo y Guillén, F. (1992): «El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones». COMARES. Granada.

(17) Artículo 20. Base liquidable

1. En las adquisiciones «mortis causa», incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en el art. 13, tres Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar las análogas a las del Estado y, a continuación, las creadas por las Comunidades Autónomas.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

* * * *

a) En los casos en los que en la base imponible de una **adquisición «mortis causa»** que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el **valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable, se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 por ciento del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo.**

* * * *

6. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior; en los casos de **transmisión de participaciones «inter vivos»** en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, **de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo art. 4 L 19/1991 de 6 junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por ciento del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:**

to sobre el Patrimonio de las Personas Físicas que su trascendencia económica normalmente sería escasa, en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de gran trascendencia. Téngase en cuenta que este impuesto comienza con un tipo impositivo estatal del 7,65 por ciento y con la aplicación de los coeficientes de parentesco y patrimonio preexistente puede llegar a alcanzar algo más del 80 por ciento.

4.3. Su aplicación en la Comunidad de Valencia

El legislador valenciano, consciente de esta problemática, ha promulgado la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, (BOE 7-4-98. DOGV 18-2-98) que regula el tramo autonómico del IRPF y demás tributos cedidos. En su artículo 10, incorporado por la Ley 11/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana (BOE 6-2-2001. DOGV 29-12-2000) y con vigencia a partir del 1 de enero de 2001, establece una reducción o bonificación del 95 por ciento para el caso de que no sea de aplicación la bonificación establecida en el artículo 20 2. c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reformado a su vez por la Ley 9/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y financiera, y de Organización de la Generalitat Valencia (BOE de 7-2-2002, DOGV 21-12-2001).

Llama la atención que el legislador valenciano hace mención a que, cuando no sea de aplicación la bonificación señalada en el artículo 20 2.c) citado del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [L 29/1987 de 18/12/87] , será de aplicación esa bonificación (18). Por

(18) *CAPÍTULO II*
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
Artículo 10. Reducciones

Para el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resultarán aplicables las reducciones recogidas en el art. 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, con las siguientes especialidades, referidas a adquisiciones mortis causa:

1.ª En las adquisiciones por personas con minusvalía física, psíquica o sensorial, se aplicará la reducción de 11.502.000 pesetas, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante.

2.ª En los supuestos de transmisión de explotaciones agrícolas a favor del cónyuge, de los descendientes o adoptados, o de los ascendientes y adoptantes del causante, la base imponible del impuesto se reducirá en el 95 por ciento del valor de la explotación transmitida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1) Que a dicha transmisión no le resulte aplicable la reducción contemplada en la letra c) del apartado 2 del citado art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

2) Que la explotación adquirida se mantenga en el patrimonio del causahabiente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquél fallezca, a su vez, dentro de dicho plazo.

3) Que durante el plazo al que se refiere el número anterior la explotación continúe siendo objeto de cultivo.

En caso de no cumplirse los requisitos que dan derecho a la presente reducción deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como sus intereses de demora.

tanto, ha resuelto el problema, pues si es de aplicación el artículo 20 de la ley estatal, se establece la bonificación del 95 por ciento por dicha ley estatal. Y si no lo fuera, le sería de aplicación la legislación autonómica, que también ha previsto esa reducción del 95 por ciento para el caso de que no pueda aplicarse la bonificación estatal (19).

4.4. Aplicaciones en otras Comunidades Autónomas

Revisadas las legislaciones autonómicas en la materia, nos encontramos con que algunas, prácticamente y para el tema que se está tratando, no tienen variaciones importantes con respecto a la legislación estatal, tales como la de Aragón, Castilla-León, etc., aunque tratan el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Otras, como la Navarra, etc. tienen históricamente legislación propia.

Se ha encontrado como más significativas las siguientes:

4.4.1. En la Comunidad Autónoma de Baleares se establecen beneficios consistentes en una bonificación del 95 por ciento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para las transmisiones mortis causa de las fincas ubicadas en terreno rústico protegido o bien en áreas de interés agrario, si bien en este último caso se exige la afectación y que el causante haya declarado rendimientos, en los cinco años anteriores a su fallecimiento, en el IRPF (20).

4.4.2. Por su parte la Comunidad Autónoma de Cataluña ha establecido una bonificación del 95 por ciento para los bienes utilizados (no

(19) Magraner Moreno, F. J. (2001): «Tributación de las adquisiciones lucrativas "mortis causa" de explotaciones agrarias: especial referencia al régimen aplicable en la Comunidad Autónoma Valenciana» I Congreso Nacional de Fiscalidad Agraria. Valencia (abril).

(20) Comunidad Autónoma de Baleares: Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Illes Balears y de Medidas Tributarias. (BOE de 25-05-1999) (BOIB de 17-04-1999)

Disposición Adicional Decimotercera

1. De conformidad con lo establecido en el art. 13.3 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y Medidas Fiscales Complementarias, se establece una nueva reducción aplicable a la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) Cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, ascendientes, descendientes o adoptados de la persona finada, estuviera incluido el valor de un terreno ubicado en un área de suelo rústico protegido a que se refieren los apartados a), b) y c) del art. 19.1 de esta Ley, o bien en un área de interés agrario a que se refiere la disposición transitoria octava de la presente Ley, para obtener la base liquidable se aplicará a la imponible una reducción, con independencia de las ya existentes en la legislación estatal o autonómica, del 95 por ciento del valor de aquel terreno.

Esta reducción se aplicará únicamente a aquellas fincas en las cuales, al menos, un 33 por ciento de su extensión quede incluida dentro de las áreas de suelo rústico protegido antes citadas y en proporción a este porcentaje, y será incompatible con cualquier otra reducción estatal o autonómica que recaiga sobre estos bienes.

b) Cuando se trate de la adquisición de terrenos ubicados en un área de interés agrario a que se refiere la disposición transitoria octava de la presente Ley, para la aplicación de la reducción será necesario que estos terrenos estén afectos a una explotación agraria y que el causante haya declarado rendimientos procedentes de la actividad agraria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante los cinco años anteriores a su fallecimiento.

dice afectos) en la actividad empresarial o profesional del cónyuge superviviente, cuando se le adjudiquen los bienes. Y más en relación con el tema que estamos tratando, también una reducción del 95 por ciento para las fincas rústicas de dedicación forestal que dispongan de un plan técnico de gestión y mejora forestal, incluso aprobado dentro del plazo de presentación voluntaria establecido por el reglamento del Impuesto. Ha de mantenerse la titularidad de la finca forestal durante cinco años en vez de los diez exigidos por la legislación estatal (21).

4.4.3. De otro lado y por lo que respecta a la Comunidad Autónoma de Galicia, en el caso de explotaciones agrarias ubicadas en Galicia o derechos de usufructo sobre las mismas, se establece una bonificación del 99 por ciento en las transmisiones mortis causa, con determinadas condiciones semejantes a las establecidas en la legislación

(21) Comunidad Autónoma de Cataluña: Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. (BOE de 25-01-2002) (DOGC de 31-12-2001)

Artículo 2. Reducciones de la base imponible

(.....)

En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, la base líquida se obtiene mediante la aplicación sobre la base imponible de las reducciones siguientes, las cuales sustituyen a las del Estado que sean análogas:

d) Sin perjuicio de las reducciones que sean procedentes de acuerdo con las letras a, b y c, en las adquisiciones mortis causa que correspondan al cónyuge, a los descendientes o adoptados, a los ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, se puede aplicar en la base imponible una reducción del 95 por ciento sobre el valor de los bienes y los derechos siguientes, en los términos y las condiciones que se especifican:

Primero. El valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una empresa individual o a una actividad profesional del causante. También se aplica la reducción respecto a los bienes del causante utilizados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los bienes.

Segundo. Las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados, por la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados con el importe de las deudas que derivan de ellos, y el valor del patrimonio neto de la entidad. Para disfrutar de esta reducción, deben cumplirse los requisitos siguientes:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entiende que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, ejerce una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo que establece el art. 75 de la Ley del Estado 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, dicha entidad no cumple las condiciones para que se considere que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad tenga forma societaria, no concurren los supuestos establecidos por el art. 75 de la Ley del Estado 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, excepto el que establece la letra b, número 1, de dicho artículo.

c) Que la participación del causante en el capital de la entidad fuese al menos del 5 por ciento, computado de forma individual, o del 20 por ciento, conjuntamente con el cónyuge, los ascendientes, los descendientes o los colaterales de segundo grado, tanto por consanguinidad como por afinidad o adopción.

d) Que el causante hubiese ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, tarea por la cual percibiese una remuneración que representase más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. A los efectos de este cálculo, no se deben computar entre los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal los rendimientos de la actividad económica a que se refiere el apartado primero. Si la participación en la entidad es conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra c, las funciones de dirección y las remuneraciones que derivan de ellas deben cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco.

Tercero. La vivienda habitual del causante, con el límite de 125.060 euros por cada sujeto pasivo. Esta reducción es aplicable al cónyuge, a los descendientes o adoptados y a los ascendientes o adoptantes; en el caso de un pariente

estatal, ya que exige la cualidad de agricultor profesional del causante. Aunque en el apartado siguiente, establece la misma reducción o bonificación para el caso de familiares con el mismo grado de parentesco cercano exigido en el anterior supuesto y lo sujeta a la condición de agricultor profesional de los causahabientes, referidos a las definiciones dadas por la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias (22).

5. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE SOCIEDADES

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto directo de carácter personal que grava las rentas de las personas fisi-

colateral, para disfrutar de esta reducción por adquisición de la vivienda habitual, debe ser mayor de sesenta y cinco años y haber convivido con el causante durante los dos años anteriores a su muerte.

Cuarto. *Las fincas rústicas de dedicación forestal que dispongan de un plan técnico de gestión y mejora forestal aprobado por el Departamento de Agricultura, Ganadería y Pesca o por el Departamento de Medio Ambiente. También se aplica la reducción si el mencionado plan forestal es aprobado dentro del plazo de presentación voluntaria establecido por el Reglamento del impuesto.*

Quinto. *Los bienes culturales de interés nacional y los bienes muebles catalogados, calificados e inscritos de acuerdo con la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán; los bienes inscritos y catalogados del patrimonio histórico o cultural de las otras comunidades autónomas, de acuerdo con la normativa específica que los regule, y los bienes comprendidos en los apartados 1 y 3 del art. 4 de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.*

Sexto. *Las reducciones establecidas por esta letra d se aplican en el caso de adquisición tanto de la plena o nuda propiedad como de cualquier otro derecho sobre los bienes afectados.*

Séptimo. *El disfrute definitivo de la reducción establecida por el apartado primero de esta letra d queda condicionado al mantenimiento del ejercicio de la misma actividad y de la titularidad y la afectación a ésta de los mismos bienes y derechos, o sus subrogados con un valor equivalente, en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, a menos que este muriese dentro de este plazo. También el disfrute definitivo de la reducción establecida en los apartados segundo y tercero de esta letra d queda condicionado al mantenimiento de la adquisición en el patrimonio del adquirente en el plazo indicado anteriormente, con la misma excepción.*

Octavo. *En cuanto a la reducción establecida por el apartado cuarto, el disfrute definitivo de ésta queda condicionado al mantenimiento de la titularidad de la finca en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, a menos que, a su vez, muriese el adquirente dentro de este plazo.*

Noveno. *En cuanto a la reducción establecida por el apartado quinto, el disfrute definitivo de ésta queda condicionado al mantenimiento de la titularidad de los bienes adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los diez años siguientes a la muerte del causante, a menos que, a su vez, muriese el adquirente dentro de este plazo o los adquiriese la Generalidad.*

Décimo. *El causahabiente no puede hacer actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.*

(.....)

(22) Comunidad Autónoma de Galicia: Ley 3/2002, de 29 de abril, de medidas de régimen fiscal y administrativo. (DOGA de 02-05-2002)

Uno. *En el ejercicio de las competencias atribuidas por la Ley 32/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia, y con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del art. 13 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, y sin perjuicio de la aplicación de las reducciones previstas en el art. 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y de aquellas otras que están reguladas en leyes especiales, para el cálculo de la base liquidable del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las transmisiones mortis causa resultarán aplicables las siguientes reducciones por circunstancias propias de la Comunidad Autónoma de Galicia:*

1. *En los casos en que en la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de una explotación agraria ubicada en Galicia o de derechos de usufructo sobre la misma, se practicará una reducción del 99 por ciento del mencionado valor cuando concurren las siguientes circunstancias:*

cas, como deriva de su propio título. Así es definido por su artículo 1º de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre (23).

Las diferentes fuentes de renta se encuadran en los diferentes tipos de rendimiento, como los de trabajo, rendimiento previstos para las rentas obtenidas por las contraprestaciones que deriven del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria; los rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario que son los derivados de la titularidad de elementos patrimoniales que no se encuentran afectos al desarrollo de actividades económicas. También son fuentes de renta

-
- a) *Que a la fecha del devengo el causante tuviese la condición de agricultor profesional.*
 b) *Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.*
 c) *Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo falleciese el adquirente o transmitiese la explotación en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.*

2.- *Cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de elementos de una explotación agraria ubicada en Galicia o de derechos de usufructo sobre los mismos se practicará una reducción del 99 por ciento del mencionado valor cuando concurren las siguientes circunstancias:*

- a) *Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.*
 b) *Que a la fecha del devengo los adquirentes tengan la condición de «agricultor profesional» y sean titulares de una explotación agraria a la cual estén afectos los elementos que se transmiten.*
 c) *Que el adquirente mantenga los elementos adquiridos afectos a su explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo falleciese el adquirente o transmitiese los elementos en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.*

3.- *En los casos en que en la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional cuyo centro de gestión radicase en Galicia, o de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre los mismos, se practicará una reducción del 99 por ciento del mencionado valor cuando concurren las siguientes circunstancias:*

- a) *Que el centro de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, se encuentre ubicado en Galicia y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.*
 b) *Que a la fecha del devengo del impuesto a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les sea de aplicación la exención regulada en el apartado 8º del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.*
 c) *Que, cuando se trate de participaciones en entidades, éstas tengan la consideración de empresas de reducida dimensión con arreglo a lo dispuesto en el art. 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto de sociedades.*
 d) *Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante.*
 e) *Que el adquirente mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención en el impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo falleciese el adquirente o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.*

Dos.- Las reducciones previstas en el número anterior serán incompatibles, para una misma adquisición, entre sí y con la aplicación de las reducciones reguladas en el apartado 2.c) del art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, o con las contempladas en leyes especiales en relación con este impuesto.

Tres.- Si dejasen de cumplirse los requisitos de permanencia de la adquisición o mantenimiento del centro de gestión o, en su caso, el domicilio fiscal o el derecho a la exención en el impuesto sobre el patrimonio, deberá pagarse la parte del impuesto que se dejara de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Cuatro.- A los efectos de las reducciones contempladas en los puntos 1 y 2 del apartado Uno de este artículo, los términos de «explotación agraria», «agricultor profesional» y «elementos de una explotación» son los definidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

(23) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pueden definir como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que la Ley los califique como rendimientos. Podría entenderse que los rendimientos de algunas actividades tan a largo plazo como ocurre en determinadas actividades forestales, podrían considerarse como derivados de ganancias o pérdidas patrimoniales. Pero el legislador fiscal ha considerado a dichos rendimientos forestales como derivados de actividades económicas, y por ello no los tratamos en este trabajo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para cuantificar el hecho imponible, para hallar la base imponible por el concepto de actividades económicas, se remite al Impuesto sobre Sociedades y este impuesto nos dice que se hallará mediante la corrección del resultado contable. Y para obtener dicho resultado contable, debemos acudir al Código de Comercio. Dicho cuerpo legal tan sólo nos habla de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y que, en dicha cuenta, deberán figurar separadamente ingresos y gastos, así como que la diferencia entre unos y otros será dicho resultado contable. Pero nada nos dice el Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre, para saber cuales son. Por lo que la afectación o no de los bienes no influye en el rendimiento por el concepto de actividad económica.

Otra de las fuentes de renta son las ganancias y pérdidas patrimoniales, que son aquellas diferencias de valor que se ponen de manifiesto como consecuencia de una transmisión. Es decir, la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión. Es de señalar que a partir del 1 de enero de 1999 la enajenación de elementos afectos al desarrollo de actividades económicas por parte de su titular persona física no constituye rendimiento de la actividad, sino ganancias patrimoniales, aunque con la posibilidad de optar por el régimen de diferimiento de plusvalías establecido en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (24).

El legislador de la tantas veces citada Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la Exposición de Motivos justifica el establecimiento de este sistema para no introducir discriminaciones con el resto de las personas físicas. No pare-

(24) Aparicio Pérez, J.; Ibarra Iragüen, J.; Martínez Serrano, J. L. y Rodríguez Álvarez, A. (2001): «Todo Renta 2001 - Ejercicio Fiscal 2000». Editorial CISS PRAXIS. Valencia.

ce consciente, sin embargo, de que haciéndolo crea una clara discriminación con respecto a lo establecido para dichos rendimientos en el Impuesto sobre Sociedades, lo que supone un tratamiento diferente entre empresario persona física y empresario persona jurídica. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si los bienes no están afectos a la actividad, no existe la opción que tienen las personas jurídicas al poder aplicar el coeficiente de actualización resultante de dividir los fondos propios por el pasivo total, a diferencia del Impuesto sobre Sociedades (25).

Mayor importancia aun tiene el hecho de que a las transmisiones de bienes inmuebles afectos a la actividad no se les apliquen los denominados «coeficientes de abatimiento» previstos en el artículo 45 dos de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta, hoy derogada, pero cuya vigencia para este concepto ha permanecido, primero por venir así prevenido por el Real Decreto Ley 7/1997, de 7 de julio, y posteriormente por la disposición transitoria octava de la vigente Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Según dichas normas, no están sujetos al impuesto los incrementos y disminuciones de patrimonio no afectos a actividades empresariales, cuando el periodo de permanencia sea superior a 10 años, si se trate de bienes inmuebles. Y si el periodo de permanencia es inferior, un 11,11 por ciento anual de reducción por cada año que exceda de dos desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996, sin perjuicio de la aplicación de los coeficientes de actualización, a partir de 1994. Por el contrario, cuando el bien que se transmite está afecto a una actividad no goza de dicho «coeficiente de abatimiento».

Hemos de decir que el legislador no ha sido neutral en cuanto a esta clase de rendimientos en relación con el Impuesto sobre Sociedades. Como se señaló, en este impuesto las ganancias y pérdidas patrimoniales se integran con los demás rendimientos, mientras que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las ganancias y pérdidas se integran en la parte especial de la base. Pero, además, sin la opción de aplicar el coeficiente de abatimiento de los bienes inmuebles no afectos, aunque quepa aplicar los coeficientes de actualización del valor de los inmuebles del Impuesto sobre Sociedades.

(25) González Ortiz, D. (2001): «Ganancias y pérdidas patrimoniales por la transmisión de elementos afectos a actividades económicas en el IRPF. Especial atención a la transmisión de explotaciones agrarias». I Congreso Nacional de Fiscalidad Agraria. Valencia. Abril.

6. MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS

Es de destacar que para explotaciones forestales o cualesquiera otras agrarias, los artículos 9, 10, 11 y 20 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, (26) al tratar de la transmisión de la explotación, tanto a título oneroso como lucrativo e igualmente intervivos o mortis causa, a favor o por el titular de otra explotación, de las calificadas como prioritarias por esta norma, gozarán de reducciones en la base imponible del 90 por ciento del impuesto que grave la transmisión, como regla general, bonificación que alcanzará el 100 por cien en el caso del cónyuge superviviente. O de una exención en transmisión de terrenos para constituir una explotación prioritaria. Y también una bonificación del 75 por ciento en la transmisión parcial de

(26) Artículo 9. Transmisión de la explotación

1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición gozará de una reducción del 90 por ciento de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100 por cien en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente.

A los efectos indicados en el párrafo anterior, se entenderá que hay transmisión de una explotación agraria en su integridad, aun cuando se excluya la vivienda.

2. Para que se proceda a dicha reducción, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, excepción hecha de los supuestos de fuerza mayor.

Artículo 10. Explotación bajo una sola linde

1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa» de terrenos, que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición, siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor.

2. Cuando la transmisión o adquisición de los terrenos se realicen por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por ciento, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la presente Ley a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, se aplicará una reducción del 50 por 100 en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición. La aplicación de la reducción estará sujeta a las mismas exigencias de indivisibilidad y documento público de adquisición señalados en el apartado anterior.

Artículo 11. Transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas

1. En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por ciento en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio deberá realizarse la transmisión en escritura pública, y será de aplicación lo establecido en el apartado 2 del art. 9.

Artículo 20. Beneficios fiscales especiales

1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición de que se trate.

explotaciones y fincas rústicas para alcanzar o no perder la condición de explotación prioritaria. También las bonificaciones de entre el 50 y el 90 por ciento de la Disposición Adicional Cuarta (27).

Exenciones o bonificaciones también establecidas para agricultores jóvenes o asalariados agrarios para las transmisiones de explotaciones. Por otro lado, la Ley 21/2002 de 14 de noviembre (BOCM 25-11-02) de medidas fiscales de apoyo a la familia y a determinados sectores económicos y de gestión tributaria, establece en su artículo 8 una reducción (sic) del 100 por cien en las adquisiciones lucrativas reguladas en los artículos 9, 10 y 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

7. CONCLUSIONES

Partimos del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas físicas, que es el que define qué son bienes afectos a una actividad económica.

2. Las reducciones en la base imponible establecidas en los arts. 9 y 11 se incrementarán en diez puntos porcentuales, en cada caso, si el adquirente es, además, un agricultor joven o un asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación.

3. En los supuestos contemplados en los apartados 1 y 2 de este artículo, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del art. 9.

4. Quedarán exentas del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a agricultores jóvenes o asalariados agrarios para facilitar su primera instalación de una explotación prioritaria.

5. Los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán reducir el correspondiente a su actividad agraria en un 25 por ciento durante los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, realizada al amparo de lo previsto en este capítulo, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

El rendimiento neto a que se refiere el párrafo anterior será el resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan el método de estimación objetiva.

La reducción prevista en este apartado se tendrá en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados que deban efectuarse.

(27) Disposición Adicional Cuarta. Bonificaciones fiscales en la transmisión de superficies rústicas de dedicación forestal

En las transmisiones «mortis causa» y en las donaciones «inter vivos» equiparables de superficies rústicas de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, se practicará una reducción en la base imponible del impuesto correspondiente, según la siguiente escala:

Del 90 por ciento para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Del 75 por ciento para superficies con un Plan de Ordenación forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente.

Del 50 por ciento para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de «inter vivos», arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición.

De la misma reducción gozará la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente.

Las bonificaciones fiscales reguladas en esta disposición adicional serán de aplicación, en la escala que corresponda, a la totalidad de la explotación agraria en la que la superficie de dedicación forestal sea superior al 80 por ciento de la superficie total de la explotación.

Como hemos señalado la actividad forestal implica a muchos particulares y, consecuentemente, afecta a su capacidad económica, sobre la que, en cumplimiento de nuestra constitución, se aplican los impuestos.

En este trabajo solamente hemos estudiado los denominados impuestos directos que afectan a la actividad forestal. Consideramos que los impuestos indirectos merecen otro estudio, que no descartamos realizar en el futuro. Por tanto, nos hemos contentado con estudiar el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el de Sucesiones y Donaciones, el de la Renta y el de Sociedades.

Se ha empezado con el del Patrimonio porque en él se define que se entiende por bienes afectos a actividades empresariales o profesionales. Y dicha afectación influye sustancialmente en la aplicación de exenciones y bonificaciones en ese mismo y en los demás impuestos directos citados.

El legislador plantea, salvo para casos concretos, que para obtener esas exenciones y bonificaciones es necesario que la actividad forestal que se realice cumpla las siguientes condiciones:

- Que el bien sea necesario para la actividad.
- Que el titular sea persona física.
- Que la actividad se realice de forma habitual, personal y directa.
- Que sea esa actividad forestal la principal fuente de renta.

Si pensamos en cuál es la realidad más generalizada comprendemos que muchos de los titulares de explotaciones forestales no podrán acogerse a esas exenciones o bonificaciones, ya que difícilmente podrán cumplir las condiciones de principal fuente de renta y de que la actividad se realice de forma habitual, personal y directa. Así se produce en los impuestos tratados y, más concretamente:

7.1. Por lo expuesto se puede afirmar que, en el **Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas** es poco menos que imposible en la práctica la aplicación de las exenciones y bonificaciones, ya que se exige la actividad habitual, directa y personal y que, así mismo, suponga la principal fuente de ingresos del contribuyente. Y como quiera que el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas es de devengo anual y la actividad forestal difícilmente se produce con esa cadencia, nos encontramos con la imposibilidad de aplicación de las citadas exenciones o bonificaciones (28). Ello produce que la

(28) Vega Herrero, M. (2001): «Guía Fiscal de la Actividad Forestal». Asociación Forestal de Valladolid. Valladolid.

tenencia de una explotación forestal que no pueda acogerse a esa exención, tenga que tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas cada año, con los costes económicos que ello produce. Teniendo en cuenta que, como ya se ha señalado, la producción forestal en muchas ocasiones supera los veinte años, se estará tributando durante el periodo de tiempo correspondiente por un concepto que no parece ser lo querido por el legislador. Teniendo una evidente e importante trascendencia económica.

7.2. Por lo que se refiere al **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** podemos señalar que:

7.2.1. Por el concepto herencia o legado es cierto que es un impuesto que no se produce habitualmente. Pero las veces que por él se tributa tienen una evidente e importante trascendencia económica.

7.2.2. Por lo que se refiere al concepto de donación, puede darse con mayor habitualidad y es una forma ordinaria de realizar la sucesión y continuación de la empresa familiar. Sistema este de la sucesión de la empresa familiar de indudable actualidad y digna de protección, según la opinión mayoritaria.

En ambos supuestos, la afección o no de los bienes forestales implica importantes consecuencias económicas. Y si bien en la donación se puede elegir el momento en que se realiza y, consecuentemente elegir el ejercicio económico en que se hará, no así como es obvio en la sucesión.

7.2.3. Existen otras exenciones y bonificaciones establecidas para agricultores jóvenes o asalariados agrarios, para la transmisión de explotaciones.

7.3. Por lo que se refiere a los **Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades**, la trascendencia también es indudable, especialmente en el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales, tal y como se ha señalado. Sobre todo el primero de ellos porque la calificación como de bien no afecto produce indudables beneficios por la aplicación de los denominados «coeficientes de abatimiento», mientras que la afección priva de dicho beneficio.

7.4. Recomendación de una reforma normativa tributaria

El legislador estatal, probablemente no se ha planteado la problemática existente, a pesar de los trabajos desarrollados por la Comisión para el Estudio de la Fiscalidad Forestal cuyas conclusiones en parte fueron recogidos en la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, principalmente

en lo relativo a los montes vecinales en mano común. Por ello, debe resolver la cuestión de la afectación de los bienes a la actividad económica modificando la legislación al respecto, establecido que, al menos para la actividad forestal y para aquellas otras agrarias que no se produzcan de manera habitual, no se realicen de forma personal y directa, ni supongan el medio fundamental de vida anual de los contribuyentes, en cuyo lapso se produce el devengo de los impuestos citados, tengan las mismas exenciones o bonificaciones que otras actividades a las que sí les es de aplicación.

Es imprescindible, por tanto, que el legislador estatal, sin necesidad de descargar la responsabilidad política en las Comunidades Autónomas en los impuestos cuya actividad legislativa tengan cedida, como es el caso de la Comunidad Valenciana citada, y en los demás casos citados de la Comunidad de Galicia, Cataluña y Baleares y otras tomen las medidas legislativas que prevean una fiscalidad coherente con los citados principios.

Es decir, el legislador debe adecuar la vigente legislación a lo que realmente se pretende, que no es otra cosa que aplicar a los bienes forestales la afectación para obtener los mismos objetivos que con el resto de actividades. Por ello deberá modificar la legislación tratada anteriormente, en el sentido de incluir como afectos a la actividad los bienes de las explotaciones forestales, aunque no se cumplan las condiciones de «principal fuente de renta» y que no sea precisa la actividad personal ni habitual en el sentido señalado. Debe establecerse que se entenderán afectos los bienes necesarios para la actividad forestal simple que se ejerza de forma directa, no necesariamente habitual y aunque normalmente no constituya la principal fuente de renta.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO RODRIGO, E. (2001): *Fiscalidad de Cooperativas y Sociedades Laborales*. Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, Departament de Treball, Generalitat de Catalunya. Barcelona.

(*) *NOTA DEL AUTOR: Aunque este trabajo está cerrado a octubre de 2002, tras las revisiones correspondientes no podemos dejar de plantear que ha habido diferentes normas autonómicas (Galicia, Castilla-La Mancha, Castilla-León, etc.), generalmente de las denominadas de acompañamiento a los correspondientes presupuestos o a veces en estos mismos, que afectan a algunos de los impuestos tratados. Pero aún más importante es, a mi juicio, que el Anteproyecto de Ley de Montes tenga un apartado fiscal, que desde luego mejora la fiscalidad forestal, pero exige, en su artículo 57, que, «los beneficiarios deberán, en todos los casos, estar acogidos al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Lo que desde luego parece una limitación errónea.*

- APARICIO PÉREZ, J.; IBARRA IRAGUÉN, J.; MARTÍNEZ SERRANO, J. L. y RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, A. (2001): *Todo Renta 2001 - Ejercicio Fiscal 2000*. Editorial CISS PRAXIS. Valencia.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F. (1992): *El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*. COMARES. Granada.
- CODES ANGUITA, J. L.; MARÍN VACAS, V; PANIAGUA AMO, J. y ROMERO MATA, P. (1996): *El Agricultor ante Hacienda*, Caja Rural de Almería, 12ª ed.
- DANS DEL VALLE, F; MOLINA RODRÍGUEZ, F; RAPOSO, J. J. y ROMERO GARCÍA, A. (1998): «La viabilidad de la gestión del monte privado en España: propuestas para una nueva fiscalidad forestal». *Agricultura y Sociedad*, 85. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.
- DÍAZ BALTEIRO, L. y ROMERO, C. (1985): «Rentabilidad financiera de especies forestales arbóreas de crecimiento medio y lento en el vigente marco de ayudas públicas». *Revista Española de Economía Agraria*, 171: pp. 85-108.
- DÍAZ YANES, I. (1996): «Régimen Fiscal de las Cooperativas», Cap. XXXVI en vol. *Guía del Impuesto sobre Sociedades* (SANZ GADEA, coord.), CISS, Valencia.
- FERNÁNDEZ ESPINAR, L. C. (2000): «El futuro del sector forestal en el estado de las Autonomías. Propuesta de Reforma» en la publicación *Operación Jovellanos. Propuestas de reforma para la agricultura española*. Ministerio de Agricultura y Alimentación. Consejo General del Notariado. Madrid.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2000): *Curso de Derecho Tributario*. Marcial Pons, 12ª ed. Madrid.
- GARCÍA MARTÍN, J. A. (1983): «Guía fiscal del agricultor», Banco de Crédito Agrícola, Madrid, 1988 y *Revista de Estudios Agrosociales*, 124.
- GARITACELAYA, J. (1993): *El marco jurídico, fiscal y económico de la actividad forestal navarra*. Proyecto Compostela-Bosques. USSE. Foresna Zurgaiá. Pamplona.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. (2001): «Ganancias y pérdidas patrimoniales por la transmisión de elementos afectos a actividades económicas en el IRPF. Especial atención a la transmisión de explotaciones agrarias». *I Congreso Nacional de Fiscalidad Agraria*. Valencia. Abril.
- GRAYSON, A. J. (1996): «La fiscalidad forestal en Europa. Un estudio comparativo». *El Campo*, 134: pp. 79-104. Servicios de Estudios BBV.
- MAGRANER MORENO, F. J. (2001): «Tributación de las adquisiciones lucrativas "mortis causa" de explotaciones agrarias: especial referencia al régimen aplicable en la Comunidad Autónoma Valenciana». *I Congreso Nacional de Fiscalidad Agraria*. Valencia. Abril.
- MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ (2000): *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (11ª Edición). Tecnos, Madrid.
- ROJAS BRIALES, E. (1996). *Propuesta de tratamiento fiscal de la gestión forestal sostenible*. COSE, Madrid.
- SÁNCHEZ, B. (2001): *La exención de las participaciones societarias en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Fiscal al día nº 43.

- SÁNCHEZ MALDONADO, J.; SÁNCHEZ TEJADA, A. M. y VILLALBA CABELLO, F. (1998): *Guía Fiscal del Sector Agrario*, Unicaja, Málaga.
- VEGA HERRERO, M. (2001): *Guía Fiscal de la Actividad Forestal*. Asociación Forestal de Valladolid. Valladolid.

RESUMEN

La afectación de bienes a la actividad forestal y sus consecuencias tributarias en la imposición directa

Este trabajo trata de llamar la atención sobre el olvido del legislador fiscal respecto de la problemática del sector forestal, en cuanto a las exenciones o bonificaciones que se producen en los Impuestos directos en España. Y ello porque para que se produzcan esas exenciones o bonificaciones debe haber afectación de los bienes a la actividad económica. En la actividad forestal en España no pueden cumplirse todos los requisitos, tales como la habitualidad, el ejercicio de la actividad de forma directa y personal y, sobre todo, la condición de principal fuente de ingresos, dado su especial tipo de producción.

PALABRAS CLAVE: Actividad forestal, bienes afectos, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades.

SUMMARY

The property subject to the forestry activity in the Direct Tax

This paper attempts to draw attention to the taxation legislators' indifference regarding the problems of the forestry activity as regards exemptions or allowances arising in Direct Tax in Spain. For these exemptions or allowances to arise the property must have been subject to economic activity. In the Spanish forestry activity not all the requirements can be fulfilled such as permanency, the carrying out of the activity in a direct and personal manner and, above all, the condition of the activity being the principal source of income, given its special kind of production.

KEYWORDS: Forest activity, wealth tax, succession duty, gifts tax, incom tax, capital gain tax.

