

Nuevos empresarios forestales (y II)

Regímenes de determinación del rendimiento neto en la actividad forestal

La percepción de las ayudas para fomentar la forestación (ver la primera parte de este artículo en el número anterior de **Vida Rural**) supone el ejercicio de una **actividad empresarial** (explotación forestal), por lo que los rendimientos derivados de la misma tendrán la naturaleza en el IRPF de rendimientos de actividades empresariales, en el caso de su percepción por sujetos pasivos personas físicas, y en el Impuesto de Sociedades de ingresos de la actividad, en el caso de su percepción por sujetos pasivos personas jurídicas.

4. Regímenes de determinación del rendimiento neto en la actividad forestal

Teniendo en cuenta, por tanto, que la percepción de las ayudas mencionadas anteriormente implica tener una explotación forestal y, en consecuencia, el desarrollo de una actividad empresarial sujeta a calcular sus rendimientos, los así nuevos empresarios forestales (personas físicas) podrán optar por varias alternativas para la determinación de los rendimientos de la explotación forestal:

a) Régimen de estimación directa normal.

Es la modalidad general de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, en tanto no sea de aplicación la modalidad simplificada o el régimen de estimación objetiva.

b) Régimen de estimación directa simplificada.

Será de aplicación cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de todas sus actividades económicas, en el año anterior, no supere los 100 millones de pesetas. Cuando el año inmediato anterior hubiera sido el de inicio de la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año. En el primer año de activi-

Segunda y última parte sobre la normativa existente, tanto a nivel comunitario como estatal, sobre las ayudas a la forestación de tierras agrarias.

Juan Antonio González González. Diplomado en Empresariales. Serfosur.

Diego Rubio Rubio. Ingeniero técnico forestal. Serfosur.

dad se aplicará esta modalidad.

c) En la modalidad de estimación objetiva, sólo excepcionalmente a partir de 1998, siempre y cuando se cumpla lo siguiente:

Sólo cuando la actividad forestal se entienda que se realiza con carácter accesorio a otra actividad agrícola y/o ganadera. Una actividad forestal, por tanto, desarrollada por agricultores y/o ganaderos tendrá carácter accesorio cuando en el ejercicio anterior los ingresos de ésta y, si los hubiere, los que provengan de otros trabajos, servicios y actividades accesorias, no superen el volumen de operaciones de la actividad agrícola y/o ganadera. En el caso de superar ese volumen, constituirá una actividad independiente, a la que no resultará apli-

cable la estimación objetiva, por lo que se determinará su rendimiento en estimación directa simplificada, debiendo aplicar dicho régimen al resto de sus actividades (incluida la agrícola y/o ganadera), por incompatibilidad de la estimación objetiva con la directa.

Sin embargo, a los efectos de considerar el carácter accesorio de una actividad forestal respecto de una agrícola y/o ganadera, para calcular el volumen de ingresos se incluirá la totalidad de los obtenidos en las actividades, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones.

5. Imputación temporal de las subvenciones

Desde que se aprueba una resolución estimatoria de algunas subvenciones que reciben los empresarios forestales, hasta que se abonan, transcurren en algunos casos hasta tres ejercicios, y surge la duda de cuándo hay que imputarlas como ingresos. Frente a esto, muchos empresarios forestales que se han acogido al Régimen de estimación directa, han optado por aplicar lo que dispone el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, según el cual la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha Ley, el resultado contable. Por consiguiente, salvo que exista un precepto en la Ley que modifique las normas generales de la contabilidad, serán éstas las que determinarán la deducibilidad de los gastos en el impuesto. Según esto y según establece uno de los principios contables de obligada aplicación contenido en el Plan General de Contabilidad, que es el principio de correlación de ingresos y gastos, las subvenciones deberán imputarse como ingresos en el mismo ejercicio en el que se



han imputado como gasto, los gastos o las inversiones, financiados con las mismas.

No obstante, para los sujetos pasivos personas físicas, la Disposición adicional vigésimo tercera de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dispone que no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones de capital concedidas a quienes explotan fincas forestales que son gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente.



7. Hacienda retiene el IVA deducido por la mayoría de los empresarios forestales acogidos al Régimen General

A pesar de que numerosos empresarios forestales se han acogido al Régimen General de IVA, son muy pocos los que han conseguido que la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) haya dictado liquidación de devolución de las cuotas de IVA por ellos solicitadas.

Existen muchos empresarios forestales que han iniciado una actividad empresarial tal y

6. Problemática en torno al derecho a deducirse las cuotas del IVA soportadas en los gastos forestales financiados con subvenciones

6.1.- La famosa regla de prorata

Desde el ejercicio 1998, la regla de prorata (método aplicado para el cálculo de las cuotas deducibles de IVA, en actividades que perciben subvenciones) viene haciendo sombra a las subvenciones de la PAC y, por tanto, a los empresarios forestales que no están acogidos al Régimen Especial de la Agricultura, por haber superado el volumen de operaciones 50 millones o, simplemente, porque han renunciado a él y vienen deduciendo las cuotas de IVA en Régimen General.

Ya en el ejercicio de 1998, y en el breve plazo de cuatro meses, diferentes leyes crearon y resolvieron este problema que afectó a los empresarios forestales beneficiarios de subvenciones con cargo al FEOGA y acogidos al Régimen General del IVA.

La Ley de Acompañamiento de 30 de diciembre de 1997 dispuso que, para el cálculo de las cuotas soportadas que se podían restar, había que considerar la proporción existente entre los ingresos totales, los normales y las subvenciones. Con esta medida los empresarios forestales prácticamente no tenían derecho a devolución en las cuotas soportadas, ya que su volumen de ingresos principalmente está compuesto por subvenciones.

Rápidamente aparece la Ley de 21 de abril de 1998, volviendo las cosas donde inicialmente estaban, declarando que, a efectos de la prorata, no se tomarán en cuenta las subvenciones que no integran la base imponible financiadas con cargo al FEOGA.

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible de dicho Impuesto en la entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo estará constituida por el importe total de la contraprestación de tales operaciones procedente del destinatario de las mismas o de terceras personas.

El número tres del apartado dos del mismo artículo 78, teniendo en cuenta la modificación de la Ley 66/1997, excluye del concepto de contraprestación las subvenciones comunitarias financiadas con cargo al FEOGA.

En consecuencia, en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los trabajos de repoblación forestal de determinadas fincas y de mantenimiento:

- No se incluirán el importe de las subvenciones forestales, en la medida que estén financiadas con cargo al FEOGA, (es decir, el 75% del importe de las mismas).

- Sí se incluirá el importe de las citadas subvenciones en la medida que no está financiado con cargo al FEOGA (es decir, el 25% del importe de las mismas).

Recientemente ha existido otro intento de aplicar el IVA a las ayudas de la PAC, lo que incluye a las subvenciones que reciben los empresarios forestales con cargo al FEOGA, el Ministerio de Economía y Hacienda dejó las cosas como estaban y no aplicó el IVA sobre las ayudas.

En el texto del proyecto de medidas de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para el 2000, se eliminó esta medida, después de que el Consejo Económico y Social (CES) dictaminase en contra de la misma y a favor de que las ayudas PAC fueran recibidas íntegramente por el beneficiario.

como está definida en el art. 5 de la Ley 37/1992, entendiéndose como tal una actividad empresarial produciendo bienes y servicios (todos los aprovechamientos forestales, contemplados en la Ley y Reglamento de Montes de 8 de junio de 1957), que por ser una actividad marginal, que trata de rentabilizar y ordenar económicamente los recursos forestales, la habitualidad de tales entregas de bienes y servicios, debe determinarse atendiendo a las circunstancias concretas que concurren en este tipo de actividades, y no estableciendo un criterio con carácter general basado en el número de operaciones realizadas o en el importe de las mismas; pero que no dejan de reunir los requisitos exigidos por los artículos 93 y 94 de la Ley 37/1992, en virtud de los cuales se puede hacer uso del derecho a deducir, como sujeto pasivo del Impuesto.

Sin embargo, por parte de la AEAT disminuye a la mayoría de los empresarios forestales las cuotas deducibles de IVA, argumentando para ello que no se ajustan a lo previsto en el Título VIII, Capítulo I de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Considerando así, que no se ha producido el inicio efectivo de la actividad forestal.

Pero si no se ha producido el inicio efectivo de la actividad, cabe preguntarse ¿por qué la mera percepción de subvenciones forestales implica a efectos de IRPF tener una actividad empresarial con explotación forestal y a efectos de poder hacer uso del derecho a deducir, como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya no se considera iniciada la actividad? ¿Quizás se trata sólo de retener el IVA de las ayudas de la UE, por ser éste todavía un problema pendiente?

Información: Serfosur. C/ Gregorio Marañón, 37, ent. 22. 04005 Almería. Tel.: 950 22 53 98. Fax: 950 22 67 33. ■