



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, nº 55, agosto 2006, pp. 91-124**

Fiscalidad y desarrollo rural en España. Los beneficios fiscales en el mundo rural español

Vicente Enciso de Yzaguirre

Universidad Católica de Ávila

Concepción Roche López

Universidad Autónoma de Madrid

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa

ISSN: 0213-8093. © 2006 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

Fiscalidad y desarrollo rural en España. Los beneficios fiscales en el mundo rural español

Vicente Enciso de Yzaguirre

Universidad Católica de Ávila

Concepción Roche López

Universidad Autónoma de Madrid

RESUMEN

Los poderes públicos, por mandato constitucional, deben actuar con mayor intensidad en el mundo rural, promoviendo las condiciones favorables, el marco político, jurídico, social y económico adecuado para el progreso de las regiones y las personas del mundo rural. La actuación de los poderes públicos debe conducir a una adecuada combinación de ambos tipos de medidas; de políticas de gasto e inversión y de políticas fiscales. Este trabajo analiza los actuales beneficios fiscales de aplicación en el mundo rural distinguiendo los de carácter general, los aplicables en las actividades típicamente rurales y los que son de aplicación en el resto de las actividades desarrolladas en el mundo rural. Finalmente, constataremos la necesidad de promover un estatuto fiscal para el mundo rural.

PALABRAS CLAVE: Políticas fiscales, beneficios fiscales, mundo rural, impuestos.

CLAVES ECONLIT: H200, H290, H300, H410.

Fiscalité et développement rural en Espagne. Les avantages fiscaux dans le monde rural espagnol

RÉSUMÉ: Les pouvoirs publics, par mandat constitutionnel, doivent intervenir avec une plus grande intensité dans le monde rural, en promouvant des conditions favorables, le cadre politique, juridique, social et économique approprié pour le progrès des régions et des personnes dans le monde rural. L'action des pouvoirs publics doit conduire à une combinaison appropriée pour chaque type de mesures, de politique de dépenses et d'investissement et de politiques fiscales. Ce travail analyse les avantages fiscaux actuels d'application dans le monde rural en distinguant ceux à caractère général, ceux applicables dans les activités typiquement rurales et ceux qui sont en application dans le reste des activités développées dans le monde rural. Finalement, on prendra conscience du besoin de promouvoir un statut fiscal pour le monde rural.

MOTS CLÉ: Politiques fiscales, avantages fiscaux, monde rural, impôts.

Taxation and rural development in Spain. Tax concessions for rural communities in Spain

ABSTRACT: According to the Spanish constitution, the public authorities are obliged to act with greater diligence in matters regarding the rural environment, promoting favourable conditions and establishing a suitable political, legal, social and economic framework for the progress of the regions and people of the rural environment. The actions carried out by the public authorities must lead to an appropriate combination of two types of measures: policies on expenditure and investment, and tax policies. This paper analyses the current tax concessions that are applicable to the rural environment, distinguishing between those of a general nature, those applicable to typically rural activities and those applicable to all other activities carried out in the rural environment. Finally, we will state the need to promote a tax status for the rural environment.

KEY WORDS: Tax policies, tax concessions, rural environment, taxes.

1.- Introducción

1.1. Objeto del desarrollo rural: el mundo rural o las actividades típicas del medio rural

Al inicio de este trabajo, parece relevante constatar el papel preponderante del Estado como principal agente económico en las sociedades democráticas del primer mundo, en los albores del siglo XXI.

No en vano, en estas sociedades, al Estado se le confía –los ciudadanos le confían- una voluminosa parte de la actividad económica en la producción de bienes y servicios que se denominan de carácter social -como las pensiones, la sanidad, la educación, la vivienda, la cultura...- y para ello cuenta con una disponibilidad financiera que anualmente supone más de la mitad de los recursos generados en estos países.

Si nos referimos al mundo rural, podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que los poderes públicos, en general, y las administraciones públicas, en particular, tienen un papel muy relevante dentro del conjunto de actores que intervienen en él.

Pero conviene delimitar qué se puede entender o cómo se puede describir el mundo rural. El mundo rural, con independencia del tipo de indicadores que se emplee para su identificación -modos de distribución de la población, origen o importancia relativa del PIB generado, u otros-, se puede considerar como un microcosmos en el que interacciona una multitud de agentes diversos dentro de un sistema equilibrado -ecológicamente equilibrado-, y en el que, quizá, su principal característica sea la especial relación que mantienen todos los elementos actuantes con su entorno natural.

Así, una primera aproximación al mundo rural nos lleva a identificar de manera inmediata las actividades agrícolas y forestales, las actividades ganaderas o las actividades pesqueras como actividades propias del medio rural. No obstante, con carácter mediato, se hacen presentes un universo de actividades cuya presencia no podemos ignorar. Están presentes las actividades propias de los suministros –fertilizantes, semillas, fitosanitarios y zoonosanitarios, alimentación de ganados y pesquerías, combustibles, etc.-, de las actividades industriales –entre otros, la industria química, piensos, harinas y derivados, alimentación, lácteos, cárnicas, madera y papel, etc.-, de los suministros industriales –maquinaria agrícola, ganadera, naval y vehículos de transporte-, de la construcción –residencial, naves, silos, materiales, proyectos-, de la logística –transporte, almacenamiento y distribución-, de las finanzas, de los seguros y de los servicios –labores agrícolas, ganaderas y pesqueras, asesorías y gestorías, agentes del comercio, servicios empresariales, sanidad, farmacia, educación, religión, cultura, etc.-, del turismo y del ocio y, finalmente, las actividades propias de los organismos oficiales, de los sindicatos, de las asociaciones, etc.

En el mundo rural de los países avanzados están presentes todos los actores propios de una sociedad moderna que atienden todos los aspectos y necesidades también propios de los ciudadanos de este tiempo. En los países del primer mundo, el único elemento que distingue la sociedad rural de la sociedad urbana es que en el medio rural las actividades económicas se desarrollan en contacto permanente con la naturaleza y por tanto atendiendo con carácter prioritario a criterios de conservación y de sostenibilidad.

No obstante no debemos ignorar el creciente convencimiento de los urbanistas por integrar de manera proactiva los núcleos propios del mundo urbano en el ámbito natural en el que se encuentran incardinados, produciéndose así un movimiento casi imperceptible pero continuo de los conjuntos típicamente urbanos hacia un modelo de urbanismo con aspecto “cuasi rural”.

Hechas estas salvedades quizá convenga señalar que son dos las variables cuantitativas que resultan relevantes para identificar y delimitar el mundo rural: población y origen del Valor Añadido¹ obtenido por esa población.

En las estadísticas que hacen referencia al mundo rural la variable población se utiliza desde dos puntos de vista: desde el punto de vista del tamaño de los núcleos de población, número de habitantes de cada localidad y desde el punto de vista de la proporción entre el número de habitantes y el territorio integrante de cada localidad, densidad de población.

En España, el Instituto Nacional de Estadística opta por los valores absolutos de población y cifra en 10.000 habitantes el límite que determina que una población tenga carácter urbano o rural.

Pero organismos tan relevantes como la OCDE o EUROSTAT utilizan el criterio población en su información estadística y, en consecuencia, establecen sus conclusiones basándose en la variable densidad demográfica: La OCDE considera como zona rural aquel territorio cuya densidad de población es inferior a los 150 habitantes por kilómetro cuadrado; EUROSTAT la establece hasta un límite de los 100 habitantes por kilómetro cuadrado.²

1.- A partir de los datos de la Encuesta de Presupuestos familiares del Instituto Nacional de estadística del año 1998 el cuadro de origen de las rentas familiares tiene evidente interés: en el ámbito rural solamente un 15,9% de las rentas familiares tiene su origen en actividades propias del medio rural. La inmensa mayoría de las rentas procede del resto de los sectores.

| ORIGEN DE LAS RENTAS FAMILIARES | | | | | |
|---------------------------------|--------|----------|-----------|--------------|-----------|
| ÁMBITOS | TOTAL | PRIMARIO | INDUSTRIA | CONSTRUCCIÓN | SERVICIOS |
| Rural | 100,00 | 15,9 | 23,9 | 16,0 | 44,8 |
| Urbano | 100,00 | 2,4 | 24,5 | 9,5 | 63,5 |

*Fuente: INE. Encuesta de Presupuestos Familiares. 1998.
2.- Cfr. “Libro blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural”. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Secretaría General Técnica. Madrid, 2003. pág. 581.*

En cualquier caso, la variable de población tomada aisladamente plantea numerosos problemas para delimitar el ámbito propio del mundo rural tanto desde el punto de vista de número de habitantes de las localidades³ como desde la densidad de población de los territorios.⁴

Estas variables –habitantes, densidad de población y origen del valor añadido- empleadas conjuntamente, permitirán delimitar cualitativamente el mundo al que nos referimos cuando calificamos un espacio geográfico como rural.

El mundo rural, por tanto, es una realidad superior al medio rural, al que engloba. No conviene identificar el mundo rural con las actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras propias del medio rural sin dejar de lado un conjunto de actividades cada vez más importante tanto desde el punto de vista cuantitativo como desde el punto de vista cualitativo.

En primer lugar, una buena parte de la población que habita en el mundo rural se dedica a realizar toda una red de actividades económicas que unas veces resultan complementarias de las que podemos denominar propias del medio rural, pero otras veces se trata de actividades que sencillamente resultan adecuadas para cubrir las necesidades de cualquier hombre o mujer de nuestro tiempo independientemente de cual sea su actividad profesional.

En segundo lugar, la mayor parte del PIB que se genera en el mundo rural procede de la realización actividades económicas distintas a las típicamente rurales.⁵

En definitiva, el desarrollo rural resulta un término de mayor amplitud que el desarrollo de los sectores económicos típicamente rurales e introduce un concepto imprescindible para su perfecta delimitación y comprensión: el territorio rural y sus gentes como sujeto global del desarrollo rural.

2.- El propio "Libro blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural" que el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación editó en 2003, en la página 557, explica que a pesar de las dificultades evidentes de aplicar este criterio "por razones operativas, ya que la mayor parte de la información demográfica se refiere a municipios y no a los núcleos, se ha convenido que el límite urbano-rural sean los municipios con 10.000 habitantes, ... aun a costa de que ello implique algunas distorsiones, pues existen municipios, sobre todo en la mitad sur, que superan los 10.000 habitantes y son típicamente rurales. Según se considere como población rural la de los municipios con menos de 10.000 habitantes, o la que reside en entidades de población con menos de 2.000 habitantes, cualquiera que sea la población total del municipio a que pertenecen, se puede llegar a conclusiones ligeramente distintas. Esta distorsión es más significativa en las regiones de Murcia, Galicia, Asturias y Canarias, cuya población residente en municipios de menos de 10.000 habitantes es inferior a la que reside en núcleos con menos de 2.000 habitantes y, además, en estas regiones hay una parte importante de población rural incluida en municipios de más de 10.000 habitantes".

3.- Sirve como ilustración la información que aporta EUSTAT que cuenta con datos estadísticos sobre número de habitantes, densidad de población y Valor Añadido generado de las localidades y comarcas de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Con los datos correspondientes a las Cuentas Económicas de dicha Comunidad para el año 2003 se puede comprobar como, tomando como ejemplo lo que sucede en el País Vasco, ni el número de habitantes, ni la densidad de población resultan variables que por sí solas puedan determinar el carácter rural o urbano de un territorio.

4.- Resultan ilustrativos los datos que ofrece EUSTAT, referidos a la Comunidad Autónoma del País Vasco, ya que confirman las cifras de la Encuesta de Presupuestos Familiares citada anteriormente y resultan esclarecedores al manifestar cómo en las zonas típicamente rurales de la citada Comunidad pesan extraordinariamente el sector industrial, el sector servicios y el sector de la construcción en la composición del Valor Añadido de cada localidad.

1.2. Los Poderes Públicos y el mundo rural

Pero, ¿es preciso que los poderes públicos actúen de manera distinta en el mundo urbano y en el mundo rural? En España, desde luego, así debiera ser, al menos, por mandato constitucional.

La Constitución Española establece, con carácter general, que los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos pero incide con carácter especial en la agricultura, la ganadería, la pesca y la artesanía, justificando esta insistencia especial en el papel de modernizar y desarrollar especialmente estos sectores por la necesidad “de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.⁶

Además, esta labor que se confía a los poderes públicos deberá realizarse con especial intensidad, con un “tratamiento especial”, dice la Constitución, en las zonas de montaña.⁷

Estas políticas orientadas a la modernización y desarrollo se enmarcan en el mandato general de la propia Constitución a los poderes públicos de promover “las condiciones favorables para el progreso social y económico” con el mismo fin: “una distribución de la renta regional y personal más equitativa en el marco de una política de estabilidad económica”.⁸

Este mandato de modernizar y desarrollar la agricultura, ganadería, pesca y artesanía ordenando actuar con una especial intensidad en las zonas de montaña, aun atendiendo a las actividades principales, incide solamente de manera parcial en el “mundo rural”; queda fuera del mandato constitucional una buena parte del conjunto de agentes y actividades que lo componen y que generan la mayor parte del valor añadido en el mundo rural.

Pero el mandato de fomentar el desarrollo rural terminará en el momento en que el nivel de vida del mundo rural se equipare al de los núcleos urbanos y la renta regional y personal tenga una distribución equitativa. Mientras dure la desigualdad tendrá vigor en España el mandato constitucional.

Ahora bien, ¿cuál es el contenido del mandato constitucional? La respuesta es inmediata: los poderes públicos deberán promover las condiciones favorables para el progreso social y económico de los sectores económicos especialmente aludidos en el artículo 130 de la Constitución Española.

Promover las condiciones favorables tendrán que ver, por tanto, con la creación del marco político, jurídico, social y económico adecuado que permita el progreso de las regiones y las personas del mundo rural.

6.- Cfr. Artículo 130.1 de la Constitución Española de 1978.

7.- Cfr. Artículo 130.2 de la Constitución Española de 1978.

8.- Cfr. Artículo 40.1 de la Constitución Española de 1978.

Si nos ceñimos únicamente a la creación al marco económico adecuado que favorezca el progreso del mundo rural, la actuación de los poderes públicos puede ir orientada bien a la inversión y al gasto, bien a los ingresos o bien a una adecuada combinación de ambos tipos de medidas; de políticas de gasto e inversión y de políticas fiscales.

Las políticas de gasto e inversión harán referencia a las inversiones directas de las administraciones públicas en el campo de las infraestructuras, de las comunicaciones, de las subvenciones de capital, etc., al conjunto de acciones que podemos denominar gasto social y a las políticas de subvención directa a la explotación en el medio rural.

Por el lado de los ingresos las medidas podrán encuadrarse dentro del concepto de gastos o beneficios fiscales –exenciones, reducciones, deducciones y bonificaciones- ya que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos sociales, podrán servir como instrumentos de política económica general”.⁹

2.- Los beneficios fiscales en el mundo rural

En las próximas páginas describiremos cuales son los beneficios fiscales en vigor que los diferentes tributos contemplan y valoraremos en que manera dan cumplimiento al mandato del artículo 130 de la Constitución Española y en qué manera están favoreciendo o no a los demás sectores productivos que desarrollan su actividad en el mundo rural.

Se analizan así, los beneficios fiscales otorgados al mundo rural en los tributos que gravan la mera tenencia o posesión de bienes o la mera realización de una actividad económica; los tributos que gravan el tráfico comercial; los tributos que gravan las rentas obtenidas y, finalmente, los tributos que gravan la transmisión de las explotaciones o negocios en el ámbito rural.

En el cuadro “TRIBUTOS QUE GRAVAN EL MUNDO RURAL”, que se ofrece a continuación, se enumeran los tributos a que nos vamos a referir.

En todo caso y ante cada uno de los tributos consideraremos siempre, de manera especial, el tratamiento fiscal que se otorga a las entidades que configuran la economía social.

9.- Cfr. Artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Tributos que gravan al mundo rural

| | |
|---|--|
| Impuestos que gravan la mera titularidad, la posesión o la mera realización de una actividad | <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre el Patrimonio • Impuesto sobre Bienes Inmuebles • Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana • Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica • Impuesto sobre Actividades Económicas • Impuesto sobre Gastos Suntuarios • Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes |
| Impuestos que gravan el tráfico comercial | <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre el Valor Añadido • Impuestos Especiales |
| Impuestos que gravan los rendimientos obtenidos | <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas • Impuesto sobre Sociedades |
| Impuestos que gravan la transmisión de las explotaciones o de los negocios en el mundo rural | <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre el Valor Añadido • Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados • Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |

2.1. Impuestos que gravan la mera titularidad o la posesión de bienes o la mera realización de una actividad económica

Dentro del ordenamiento fiscal español existen, con carácter general, cuatro impuestos –el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana- y un gravamen especial -Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes- que gravan la mera titularidad de los bienes; y, también, otros dos tributos –el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Gastos Suntuarios- que gravan la mera realización de actividades económicas.

2.1.1. Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio grava únicamente el patrimonio neto de las personas físicas¹⁰ y, por tanto, no se encuentra sujeto el patrimonio neto de las entidades y demás personas jurídicas. Este tributo contribuye a la financiación de las Comunidades Autónomas.

10.- De acuerdo con el artículo 1 de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, 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.

Los beneficios fiscales contemplados en este tributo alcanzan, dentro del conjunto de los bienes y derechos que resultan exentos,¹¹ aquellos bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, estableciendo como condición que esta actividad se ejerza de forma habitual y de forma personal y directa por parte del sujeto pasivo y que además constituya su principal fuente de renta. También concurre la limitación de que los títulos representativos de la participación en los fondos propios de una entidad ni de la cesión de capitales a terceros.¹²

La Ley 19/1991 entiende como actividades empresariales o profesionales aquellas cuyas rentas tienen esta consideración ante el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, se consideraran rendimientos de las actividades empresariales o profesionales de la persona física los procedentes de actividades extractivas, de las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, pero también se incluyen dentro de las anteriores las actividades de artesanía, las agrícolas, las forestales, las ganaderas y las pesqueras, las de construcción, las mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.¹³ En este sentido, también resultará exenta la explotación agrícola desarrollada en una finca copropiedad del sujeto.¹⁴

Es decir, los bienes y derechos afectos a todas las actividades profesionales o empresariales que se desarrollan en el mundo rural pueden no resultar gravadas por el Impuesto sobre el Patrimonio Neto: en el caso de las desarrolladas por entidades o personas jurídicas, por no estar sujetas y, en el caso de las desarrolladas por personas físicas, porque cumpliendo las citadas condiciones pueden resultar exentas.

Pero existen algunas dificultades prácticas para poder beneficiarse de estas exenciones sobre todo para los sujetos pasivos que desarrollan actividades empresariales o profesionales propias del medio rural.

Sin afán de resultar exhaustivo podemos decir que, en primer lugar, los beneficios fiscales contemplados por el Impuesto sobre el patrimonio en ningún caso resultan exclusivos del mundo rural sino que todos los supuestos de exención son de aplicación general con independencia del ámbito en el que se encuentran radicados los elementos patrimoniales sujetos al gravamen.

En segundo lugar, la limitación que señala el artículo 25,1 del Real decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a la imposibilidad de aplicar la exención, en ningún caso, a los títulos representativos de la participación en los fondos propios de una entidad ni de la cesión de capitales a ter-

11.- Cfr. Artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

12.- Cfr. Artículo 27,1,c del Real decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

13.- Según el artículo 25,1 del Real decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

14.- Contestación a la Consulta 1105-97 a la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasa y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 2 de junio de 1997.

ceros, supone que no van a resultar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las aportaciones a las sociedades cooperativas y a las Sociedades Agrarias de Transformación.¹⁵

Estas aportaciones, que pueden suponer una importante cuantía de inversión, resultan, en muchos casos, imprescindibles para la viabilidad de la explotación ya que sin la existencia de la cooperativa que compra o transforma o comercializa los productos de la explotación esta dejaría de existir.

Los títulos representativos de la participación en los fondos propios o de la cesión de capitales a la cooperativa o a la Sociedad Agrarias de Transformación resultan un derecho definitivamente afecto a la explotación y debería considerarse amparado por la exención del artículo 4,8 de la Ley 19/1991.

En tercer lugar, también surgen dificultades para los sujetos pasivos que desarrollan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras derivadas de la exigencia del propio artículo 4.8 de la Ley 19/1991 en el sentido de que para ser considerados exentos los bienes y servicios afectos a la actividad se exige al sujeto pasivo no solo la titularidad de la explotación sino el ejercicio habitual, personal y directo de dicha actividad.

El ejercicio habitual, personal y directo exige que el titular de la explotación permanezca de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social y que cuando llegue el momento preciso pueda acceder, previa su jubilación a una pensión.

Pero resulta frecuente que el titular de la explotación, una vez alcanzada la jubilación, mantenga la titularidad de la explotación, incluso dedique a ella su tiempo disponible, sin poder justificar de cara al Impuesto sobre el Patrimonio el ejercicio habitual, personal y directo de dicha actividad, necesario para gozar de la exención de los bienes y derechos afectos a ella.

Debe considerarse la posibilidad de que el titular de la explotación pueda ejercer la actividad y tener derecho a la exención siempre que, por ejemplo, la realice, en todo o en parte, a través de personas contratadas al efecto ya que, legalmente, está imposibilitado para ejercerla de manera habitual, personal y directa. No tiene sentido que precisamente cuando el sujeto pasivo accede a la jubilación, y se ven reducidas sus rentas, no pueda acogerse al régimen de exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio salvo en régimen de copropiedad.

Por último, y en cuarto lugar, surge una nueva dificultad de la exigencia de que, de acuerdo con el mismo artículo 4.8 de la Ley 19/1991, al menos la mitad de sus rentas provengan del ejercicio de la actividad.

15.- Ya que, de acuerdo con la resolución de la Dirección general de Tributos de 31 de mayo de 2004, aunque las Sociedades Agrarias de Transformación son sociedades civiles que en principio deberían tributar en régimen de atribución de rentas como la normativa del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecen que deben hacerlo por el Impuesto sobre Sociedades adquieren la consideración de entidades respecto de las que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio debe ajustarse a las condiciones exigidas para la exención de las participaciones en entidades y nunca pueden considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad económica.

La medida de estas rentas se hace con las reglas propias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta exigencia puede ser difícil de cumplir cuando se aplica el método de estimación objetiva para la determinación de los rendimientos en actividades económicas. En estos casos para las que se emplea un índice de rendimiento neto para el cálculo del rendimiento de la actividad.

Los índices resultan poco adecuados y frecuentemente resultan demasiado genéricos llegando a agrupar bajo un mismo índice de rendimiento neto actividades dispares como sucede, por ejemplo, con el índice de rendimiento neto 0,32 que se aplica por igual al pistacho, la soja o los animales de peletería y, además, con independencia de las circunstancias específicas propias de la explotación.¹⁶

Además, las correcciones a la baja del índice de rendimiento neto es el método habitual para compensar a los agricultores, ganaderos y pescadores ante las subidas de los carburantes.¹⁷

No es infrecuente que un cultivo al que ya se le aplica un índice demasiado bajo para las características de su producción vea su rendimiento fiscal todavía reducido por medidas compensatorias como las aludidas de tal manera que, las rentas que el sujeto pasivo perciba por su actividad empresarial, aun siendo superiores a las exigidas para gozar de la exención, resulten inferiores bien por la acción de los índices de rendimiento neto bien sea por las correcciones del mismo.

Se puede dar la paradoja de que, por paliar los efectos de la subida de carburantes, el sujeto pasivo incumpla la condición de participación de las rentas de la actividad en el conjunto total de sus rentas y, por tal motivo, queden sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio los bienes y derechos afectos a la actividad sin poder gozar de la exención que les hubiere correspondido.

Debería suprimirse la exigencia mínima de participación de las rentas procedentes de la actividad en el conjunto de las rentas del sujeto pasivo como condición necesaria para poder gozar de la exención de los bienes y derechos afectos a una actividad económica o profesional en el Impuesto sobre el Patrimonio.

2.1.2. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles grava el valor de los bienes inmuebles tanto sean de naturaleza rústica como de naturaleza urbana.¹⁸ Se trata de un tributo destinado a financiar las haciendas locales.

16.- Cfr. Anexo I de la Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2005 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

17.- Cfr. Disposición Adicional Tercera de la Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2005 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

18.- Cfr. Artículo 60 y ss. del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

Constituye el hecho imponible¹⁹ no solo la propiedad sino la titularidad de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos; la titularidad de un derecho real de superficie o de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles rústicos, bienes inmuebles urbanos y sobre los bienes inmuebles de características especiales: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles no solo grava la propiedad sino también la posesión.

Se entenderán por bienes inmuebles rústicos, por exclusión, los terrenos que no tengan carácter urbano, bien por estar declarado apto para urbanizar bien por estar ya de hecho urbanizado, y los edificios e instalaciones de carácter agrario –construcciones de naturaleza rústica- implantados en suelo rústico y que resulten imprescindibles para el desarrollo de las actividades agrícolas, forestales o ganaderas.

El tributo da un tratamiento favorable a los bienes inmuebles rústicos con el tipo de gravamen. Los tipos de gravamen correspondientes a los bienes inmuebles rústicos pueden resultar inferiores que los que se aplica a los bienes inmuebles urbanos y, además, también se tendrá en consideración a la hora de aplicar el tipo de gravamen las características de cada municipio concreto: no tendrá el mismo tratamiento una capital de provincia que a un municipio en el que los terrenos de naturaleza rústica representan más del 80 % de la superficie total del término municipal.²⁰

El tributo contempla un conjunto de beneficios fiscales para algunas actividades económicas ligadas al mundo rural:

Desde el punto de vista de las exenciones, en primer lugar, estarán exentos²¹ los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.

Goza también de exención la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas,²² cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate.

Además, previa solicitud y con una duración máxima de 15 años, también resultará exenta la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Además, los ayuntamientos, podrán establecer la exención de los inmuebles rústicos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine en su propia ordenanza fiscal, en razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria.

19.- Cfr. Artículo 61 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y Artículo 9 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

20.- Cfr. Artículo 62 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

21.- Cfr. Artículo 62 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

22.- Cfr. Anexos del Real Decreto 6/2001.

La exención en este tributo resulta habitual entre los beneficios fiscales que se otorgan para paliar las consecuencias económicas de los desastres naturales como inundaciones, sequías, tormentas, incendios, heladas y movimientos sísmicos.²³

Finalmente, en este tributo cuenta también con beneficios fiscales en forma de bonificaciones que se practican sobre la cuota íntegra.

Así, dentro del ámbito rural, tienen derecho a una bonificación del 95 % de la cuota íntegra los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra y también podrán gozar de esta bonificación las cooperativas de segundo y ulterior grado, en los términos establecidos en la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.²⁴

Y la Ley prevé que las ordenanzas fiscales puedan regular una bonificación de hasta el 90 % de la cuota íntegra a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas del municipio que correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al del resto del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.²⁵

Podemos concluir, en primer lugar, que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles solo da un tratamiento especial en el régimen de exenciones a determinadas propiedades comunales y explotaciones forestales. Las actividades del mundo rural tienen el mismo tratamiento que cualquier actividad económica realizada en un ámbito no rural.

En segundo lugar, la carga fiscal que este tributo supone en el medio rural se considera de suficiente importancia para las explotaciones como para que sea uno de los impuestos que con carácter temporal resulta exento para paliar los efectos de las catástrofes naturales como inundaciones, sequías, incendios, tormentas, etcétera.

En tercer lugar, el régimen de bonificaciones se extiende con carácter general a los bienes inmuebles rústicos de las explotaciones cuyo titular sea una entidad fiscalmente protegida como las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

23.- Sin ánimo de ser exhaustivo confróntese la Ley 2/1996, de 10 de enero; la Ley 8/1996, de 15 de enero; Real Decreto-Ley 4/1996, de 1 de marzo; Real Decreto-Ley 13/1996, de 20 de septiembre; Real Decreto-Ley 2/1997, de 14 de febrero; Real Decreto-Ley 4/1997, de 14 de marzo; Real Decreto-Ley 18/1997, de 31 de octubre; Real Decreto-Ley 24/1997, de 12 de diciembre; Real Decreto-Ley 29/1997, de 19 de diciembre; Real Decreto-Ley 2/1998, de 17 de abril; Real Decreto-Ley 9/1999, de 21 de mayo; Real Decreto-Ley 6/2001, de 6 de abril; Real Decreto-Ley 7/2001, de 6 de abril; Real Decreto-Ley 1/2002, de 22 de marzo; Real Decreto-Ley 2/2002, de 5 de abril; Real Decreto-Ley 1/2003, de 21 de febrero; Real Decreto-Ley 3/2003, de 16 de mayo; Real Decreto-Ley 5/2003, de 19 de septiembre; Real Decreto-Ley 6/2003, de 21 de noviembre; Real Decreto-Ley 1/2005, de 4 de febrero y Real Decreto-Ley 2/2005, de 11 de febrero.

24.- Cfr. Artículos 13, 33, 34 y 35 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

25.- Cfr. Artículo 74 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

En cuarto lugar, la Ley prevé que las entidades locales establezcan bonificaciones especiales para los inmuebles urbanos ubicados en áreas desfavorecidas respecto a equipamientos e infraestructuras donde se asienta población eminentemente dedicada a actividades de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas.

En quinto lugar, parece lógico que también existan bonificaciones para los bienes inmuebles rústicos de la población eminentemente dedicada a actividades de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogo cuyos bienes inmuebles urbanos pueden gozar de bonificaciones en la cuota íntegra del impuesto.

Así mismo, y en sexto lugar, dentro de la protección de carácter fiscal de las explotaciones agrarias prioritarias²⁶ debería contemplarse un tratamiento similar al de las cooperativas fiscalmente protegidas respecto a las bonificaciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

2.1.3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo, no periódico, de establecimiento voluntario, destinado a la financiación de las haciendas locales, que grava la obtención de un incremento de valor patrimonial experimentado por los terrenos de naturaleza urbana o por los terrenos integrados en los bienes inmuebles gravados, en ambos casos, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, como consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los citados terrenos.²⁷

En principio, el incremento de valor que experimenten los terrenos considerados rústicos no resultarían sujetos a este tributo; pero, esta consideración no es suficiente, ya que los verdaderamente no sujetos son los incrementos de valor de los terrenos considerados rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.²⁸

El concepto de rústico de carácter urbanístico no resulta unívoco con el concepto rústico a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aunque solamente sea para las edificaciones en suelo rústico que no resulten indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales que, por el momento mantendrán su naturaleza urbana.²⁹

26.- Cfr. Artículo 3 y ss. de Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

27.- Cfr. Artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

28.- Cfr. Artículo 104.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

29.- Cfr. Disposición Transitoria Primera del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Hecha esta salvedad, debemos constatar que los bienes inmuebles existentes en el ámbito rural que no sean considerados como rústicos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles resultarán sujetos a este tributo sin ninguna exención ni beneficio fiscal de naturaleza alguna salvo los existentes con carácter general para determinadas instituciones, con independencia del lugar en el que estén situados sus bienes de carácter inmobiliario.³⁰

2.1.4. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo, destinado a la financiación de las haciendas locales, que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas.³¹

No están sujetos a este impuesto los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos y resultan exentos³² los tractores, los remolques y semirremolques y la maquinaria agrícola siempre que todos estos vehículos estén provistos de la correspondiente Cartilla de Inspección Agrícola.

Es evidente que todas las actividades del ámbito rural que no puedan resultar provistas de la citada cartilla quedan fuera de los beneficios fiscales del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Parece necesario revisar los motivos de exención extendiendo la misma a otros vehículos que resulten afectos a actividades económicas propias del mundo rural.

2.1.5. Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, que también está destinado a la financiación de las haciendas locales, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Se trata pues de un anacrónico impuesto de producto.³³

A los solos efectos de este tributo se consideran las mineras, industriales, comerciales y de servicios. Pero, con la excepción de las actividades ganaderas cuando tengan carácter independiente,³⁴ no tienen la consideración de actividad económica las actividades agrícolas, las actividades ganade-

30.- Cfr. Artículo 105 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

31.- Cfr. Artículo 92 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

32.- Cfr. Artículo 93 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

33.- Cfr. Artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

34.- De acuerdo con el propio Artículo 78, del citado Real Decreto Legislativo, tendrá la consideración de ganadería independiente el conjunto de cabezas de ganado que pade o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado; que se encuentre estabulado fuera de las fincas rústicas; que sea trashumante o trasternante o aquel conjunto de cabezas de ganado que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se cría.

ras dependientes, las actividades forestales y actividades pesqueras y, por lo tanto, no constituye hecho imponible para este tributo el ejercicio de ninguna de estas actividades.

Las actividades rurales, incluso la actividad ganadera de carácter independiente, aunque sujetas resultarán exentas³⁵ si estas actividades las realiza una persona física o los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición,³⁶ que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Este anacrónico tributo afecta en general poco al mundo rural pero el importe del mínimo exento convendría que fuera revisado, al menos hasta compensar el efecto inflación.

2.1.6. Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios

De todas las modalidades de este impuesto³⁷ solamente queda en vigor la que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca. Se trata de un impuesto indirecto, que voluntariamente pueden establecer las entidades locales y cuya titularidad y gestión corresponde en su integridad a cada corporación local.

El sujeto pasivo es el titular del aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca cualquiera que sea la forma de la explotación y del disfrute de los mismos. El tributo grava el aprovechamiento, con independencia de que efectivamente este se produzca, en función de los tipos y módulos que figuren en las ordenanzas fiscales municipales correspondientes y que determinen el valor del aprovechamiento cinegético o piscícola de cada finca. El tipo de gravamen puede llegar hasta el veinte por ciento del aprovechamiento cinegético o piscícola de cada finca.

Este tributo, típico de producto, que perdura con carácter residual al resultar exentas del Impuestos sobre Actividades Económicas las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras, al coexistir con los impuestos sobre la renta y los impuestos sobre el tráfico comercial debería ser derogado. Es evidente que dentro de los servicios que el medio rural puede ofrecer las actividades de caza y pesca ocupan un lugar preeminente y deben, si no ser protegidas, al menos no deben ser las únicas actividades que soporten una doble o triple imposición.

35.- Cfr. Artículo 82 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

36.- Cfr. Artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

37.- Cfr. Artículos 372 a 377 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local y la Orden Ministerial de 15 de Julio de 1977 modificada por la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1984.

2.1.7. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.

Este gravamen de carácter directo hace tributar, anualmente, a las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, por el 3 por ciento de su valor catastral, salvo que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.³⁸

Este gravamen especial supone una carga para cualquier inversión del no residente y para cualquier operación de las encuadradas dentro del concepto de turismo residencial en España.

2.2. Impuestos que gravan el tráfico comercial

Si excluimos del concepto de tráfico comercial la transmisión de los bienes afectos a la actividad empresarial o profesional, que serán tratados conjuntamente independientemente del vehículo que se utilice para el traspaso de la titularidad de la actividad, los tributos que gravan el tráfico comercial son: con carácter general, el Impuesto sobre el valor Añadido y para determinados consumos, los Impuestos Especiales.

Una característica común a estos tributos es lo que podemos llamar su carácter de “impuestos europeos”. Estos tributos, que repercuten directamente sobre los precios al consumo de los bienes y de los servicios, han constituido una preocupación continua en la Unión Europea y las autoridades comunitarias han tratado de evitar a toda costa que la acción de estos tributos sobre los precios pudiese crear ventajas o, en su caso, barreras fiscales que en la práctica pudieran suponer restricciones de dos de las cuatro libertades: la libertad de circulación de los bienes y la libertad de circulación de los servicios en el espacio común.

Se trata, por tanto, de dos de los tributos con una mayor regulación -una mayor armonización- por parte de la Unión Europea y los Estados miembros tienen escasa capacidad para poder adaptar estos impuestos a las características propias de su país en temas como la sujeción o no al tributo, las exenciones, los regímenes especiales, los tipos de gravamen, etcétera.

La última regulación general importante en España se produce en el año 1992. Así, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales fueron las últimas medidas preparatorias antes de la entrada en vigor del Mercado Único el uno de enero del año 1993.

38.- Cfr. Artículos 40 al 45 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

2.2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

Este impuesto, de carácter indirecto, grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes dentro del territorio de aplicación del tributo. En definitiva, grava con carácter general el tráfico comercial.

Como decíamos anteriormente, aunque la Ley del tributo prevé la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que resulten indispensables para el desarrollo de una explotación,³⁹ este tipo de beneficios los veremos cuando tratemos de la transmisión de la explotación.

Hecha esta salvedad, este tributo plantea, a la hora de juzgar los beneficios fiscales previstos para el mundo rural, algunas dificultades específicas que podemos considerar.

Así, en primer lugar, existen algunas peculiaridades en el tratamiento que el impuesto da a determinadas subvenciones,⁴⁰ tan frecuentes para algunas actividades del sector primario; en segundo lugar, plantea algunas dificultades de falta de equidad la misma existencia del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca;⁴¹ y, en tercer lugar, resulta también excesivamente generalizado el Régimen Simplificado para la liquidación del tributo.⁴²

Respecto al tratamiento del impuesto a las subvenciones, debemos decir que el tributo considera que las subvenciones que suponen una ayuda al precio –para favorecer la competitividad del producto vendido– deben integrarse en la base imponible de manera que el sujeto pasivo repercuta el impuesto en su totalidad al comprador: se subvenciona el precio pero no se subvenciona el impuesto sobre la operación. En caso contrario, el sujeto pasivo solo tiene derecho a compensar parcialmente el impuesto soportado en sus adquisiciones y servicios recibidos proporcionalmente a como lo repercutió en sus ventas: mecanismo de la prorata.

Pues bien, sorprendentemente, determinadas subvenciones –como las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria (FEOGA) y las financiadas con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP)–, no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido pero no limitarán el derecho a compensar el impuesto soportado en las adquisiciones o servicios recibidos:⁴³ la subvención en estos casos incluye no solo la ayuda al precio sino también la parte correspondiente del impuesto sobre las operaciones.

Por otra parte, el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, al que solamente tiene

39.- Cfr. Artículo 20 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

40.- Cfr. Artículo 102 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

41.- Cfr. Artículo 124 y ss. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

42.- Cfr. Artículos 122 y 123 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

43.- Cfr. Artículo 104 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

acceso determinados titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras:⁴⁴ aquellos sujetos pasivos para los que pueda resultar particularmente gravoso el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales del tributo. Para estos casos la Ley prevé exonerar al sujeto pasivo de dichas obligaciones que asumirá –en uno de los pocos casos de inversión del sujeto pasivo que existen en nuestra legislación fiscal- el comprador de los productos que suministran las explotaciones. El sujeto pasivo no repercutirá el impuesto al comprador y por tanto tendrá derecho a deducir el IVA soportado en las operaciones corrientes pero recibirá de éste un tanto alzado –el 7 o el 8, por ciento, según los casos- a modo de compensación por el impuesto que tuvo que soportar en sus operaciones.

El Régimen Especial también se hace extensivo a los servicios de carácter accesorio a las explotaciones a las que resulte aplicable dicho régimen especial que presten los titulares de las mismas a terceros con los medios ordinariamente utilizados en dichas explotaciones, siempre que tales servicios contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios.

La cifra del 7 ú 8 por ciento de compensación se ha ido elevando a lo largo de los años por motivos proteccionistas y no refleja fielmente el montante del impuesto realmente soportado. Realmente está encubriendo una subvención al precio de carácter adicional.

Por otra parte, esta compensación no se corrige en función de que el sujeto pasivo haya recibido o no subvenciones del FEOGA o del IFOP o en que medida las haya recibido: la compensación será del 8, por ciento, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones y del 7, por ciento, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

Finalmente, el Régimen Simplificado se aplica a las mismas actividades susceptibles de tributar en régimen de Estimación Objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo aquellas a las que fuese de aplicación el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Las actividades que resultan excluidas del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca pueden tributar por el Régimen Simplificado si se han establecido módulos para ellas pero si no los tienen establecidos, tributan por el Régimen General del tributo.

44.- De acuerdo con los artículos 124 y 126 de la Ley 37/1992, no pueden acceder a este Régimen Especial -además de aquellos empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas o que renuncien expresamente a la aplicación del citado régimen simplificado- las sociedades mercantiles, las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación; los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones de compra o venta durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe determinado reglamentariamente; las explotaciones que utilicen los productos naturales obtenidos en la transformación, elaboración y manufactura, directamente o por medio de terceros para su posterior transmisión; las explotaciones que realicen la comercialización, de manera continuada, en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación; las explotaciones que efectúen la comercialización en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades empresariales o profesionales distintas de la propia explotación; las explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recreativo; la pesca marítima y la ganadería independiente.

Las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras a las que no es aplicable el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca y que tienen establecidos módulos e índices correctores son las siguientes: servicios de cría, guarda y engorde de ganado; Otros trabajos, servicios y actividades accesorios prestados por agricultores y/o ganaderos, o titulares de actividades forestales, excluidos o no incluidos en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca; aprovechamiento que corresponda al cedente en las actividades agrícolas o forestales desarrolladas en régimen de aparcería; procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran alta como actividad industrial en el Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan dichos productos; ganadería independiente y producción del mejillón en batea.⁴⁵

Este régimen hace honor a su calificativo de simplificado e incurre en falta de equidad al tratar de manera demasiado general las actividades que contempla. Así, por una parte, utiliza los mismos índices de cuota devengada para cada tipo de producción, con independencia de las características propias de cada explotación y, por otra parte, las actividades se establecen con carácter excesivamente genérico y se aplican los mismos índices de cuota devengada a productos completamente heterogéneos.

Por otra parte, la propia operativa del tributo favorece las prácticas elusivas en el impuesto al establecer la base imponible en función de las ventas realizadas que se registran sin un sistema contable de soporte, comprobación y control.

2.2.2. Los Impuestos Especiales

Los Impuestos Especiales son un grupo de tributos indirectos que gravan en fase única determinados consumos específicos que, por generar especiales gastos de protección social o medioambiental, deben generar financiación extraordinaria para las haciendas públicas.

Inicialmente, dentro de este grupo de Impuestos Especiales se encontraban, en primer lugar, los Impuestos Especiales de Fabricación cuyo hecho imponible es la fabricación, la importación y, en su caso, la introducción en el ámbito territorial interno, y procedentes de otros Estados miembros, de los productos objeto de tributación y, también, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, por el que resultará gravada la matriculación de determinados medios de transporte.⁴⁶

45.- Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2005 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y el Régimen especial Simplificado del Impuesto sobre el valor Añadido.

46.- En la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales se gravan, dentro del capítulo de los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas -que agrupa a los Impuestos sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre los Productos Intermedios y el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas-; el Impuesto sobre los Hidrocarburos; el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre la Electricidad. Además, se incluye también el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Posteriormente, las diversas administraciones van incluyendo otras figuras tributarias que se suman a estos tributos, y son considerados también como Impuestos Especiales: el Impuesto sobre las Primas de Seguros⁴⁷ y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.⁴⁸

Los beneficios fiscales más importantes que se contemplan en los Impuestos Especiales para el mundo rural vamos a señalar, en primer lugar, el más popular: el tipo especial que se aplica en el Impuesto sobre Hidrocarburos para los gasóleos con determinados usos.

Así el tipo aplicable al gasóleo cuyo destino sea la propulsión de motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura la ganadería y la silvicultura resulta inferior al aplicado al gasóleo de uso general.⁴⁹ Otros sectores productivos como es del transporte vienen reclamando un tratamiento similar al del gasóleo agrícola y no entienden por qué también este tipo bonificado se hace extensible a motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo y no a ellos.

Un segundo epígrafe de beneficios fiscales dentro del grupo de Impuestos Especiales es el que hace referencia al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. El hecho imponible de este impuesto de fase única es la matriculación de determinados medios de transporte: automóviles, embarcaciones y aeronaves.

Pues bien, existen algunos supuestos de no sujeción al tributo que de un modo u otro están relacionados con el ámbito rural.

Así, no están sujetos al impuesto los vehículos –automóviles o motocicletas- que objetivamente no puedan destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías tanto sean camiones como motocarrros o furgonetas cuya altura sobre el suelo exceda de 1800 milímetros, siempre que no sean tipo «jeep» o todo terreno, y los que objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, debidamente homologados por la Administración tributaria.

Prácticamente se centra el tributo en los vehículos para el uso privado y particular. No se entiende la excepción de los vehículos tipo “jeep” o todo terreno, que tanto uso se hace de ellos en las zonas rurales, aunque en los últimos tiempos se haya generalizado su uso.

Por otra parte solo resultan sujetas al impuesto las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de 7,5 metros de eslora máxima, en el Registro de Matrícula de Buques. Por tanto todo tipo de embarcaciones destinadas a la pesca o a la industria pesquera no resultan sujetas al tributo.

47.- Cfr. Artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

48.- Cfr. Artículo 9 de la Ley 24/2001, de 24 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

49.- De acuerdo con los artículos 50 y 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales, el gasóleo de uso general soporta una carga fiscal en el Impuesto sobre Hidrocarburos de 26,99 euros por litro mientras que el gasóleo llamado “agrícola” solo soporta 7,87 euros por litro.

Finalmente, aunque está sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de transporte la primera matriculación definitiva de aeronaves, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, se exceptúa de esta obligación de contribuir en el tributo, entre otras, a las aeronaves que sólo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales.⁵⁰

En tercer lugar, existen también beneficios fiscales respecto al Impuesto sobre las Primas de Seguros, tributo de carácter indirecto, que grava las operaciones de seguro y capitalización que se entiendan realizadas en el territorio español y que hayan sido concertadas por entidades aseguradoras que operen en España ya que, los seguros agrarios combinados gozan de exención en este tributo.⁵¹

2.3. Impuestos que gravan los rendimientos obtenidos

Aunque en todos los casos el hecho imponible de estos tributos son los rendimientos –las rentas– que obtiene cada sujeto pasivo en cada periodo impositivo. En el sistema fiscal español conviven tres figuras que gravan los rendimientos obtenidos por los diversos contribuyentes en función de algunas características personales de cada uno de ellos.

Metodológicamente, se barajarán cuatro conceptos para establecer cual sea el tributo al que queda sujeto cada rendimiento: la cualidad de la persona –física o jurídica, aunque exista también un régimen de atribución de rentas para las sociedades civiles y algunas cuasi personas jurídicas y entidades-⁵² y su condición de residente o no residente.

Así, en términos generales, los rendimientos obtenidos por una persona física residente los grava el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;⁵³ los rendimientos obtenidos por las personas jurídicas y entidades residentes son gravados por el Impuesto sobre Sociedades⁵⁴ y los rendimientos obtenidos por el no residente, tanto sea persona física o jurídica, quedarán gravados por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.⁵⁵

50.- Cfr. artículo 65 de Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales.

51.- Cfr. artículo 11 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

52.- Los rendimientos obtenidos por las entidades en régimen de atribución de rentas quedan gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria.

53.- Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

54.- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

55.- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Renta de No Residentes.

2.3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Se trata de un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la totalidad de la renta -la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establecen por la ley- disponible -resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar- de las personas físicas según los principios de igualdad, generalidad y progresividad.

El impuesto grava la capacidad económica del contribuyente, contemplada como capacidad de disponer de renta una vez cubiertas sus necesidades personales y familiares básicas, mediante la aplicación de unos mínimos exentos en el impuesto en función de las circunstancias de cada sujeto pasivo.⁵⁶

El carácter progresivo del impuesto, basado en la aplicación de una tarifa por tramos con tipos de gravamen crecientes en función de la base liquidable de cada contribuyente. Este carácter progresivo se adapta a las circunstancias personales y familiares de cada sujeto pasivo por la aplicación de los mínimos personales y familiares.

Uno de los rendimientos contemplados como integrantes de la renta de la persona física son los rendimientos de las actividades económicas que realiza el contribuyente.

El tributo plantea diferentes regímenes para la determinación de la base imponible que es fruto de los rendimientos de las actividades económicas: el régimen de estimación directa y el régimen de estimación directa simplificada, que basan su determinación en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el régimen de estimación objetiva, que emplea módulos e índices para determinar la base imponible.⁵⁷

Además, se debe tener en cuenta como algunas situaciones gozan de un tratamiento especial como los supuestos previstos de libertad de amortización en la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁵⁸ -que, por tanto, afectan al régimen de estimación directa y el régimen de estimación directa simplificada- y el tratamiento especial que otorga la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias para las explotaciones asociativas prioritarias durante los cinco primeros años desde su reconocimiento como tales explotaciones prioritarias.⁵⁹

56.- Cfr. Artículos 1 y 2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

57.- Cfr. Artículos 26, 28 y 29 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

58.- Cfr. Artículos 11, 19, 42, 47, 109 y 110 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

59.- Cfr. Artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Dos son las cuestiones más relevantes que plantean el conjunto de normas de valoración de la base imponible correspondiente a las actividades económicas: diferente método de cálculo del rendimiento de la actividad antes de amortizaciones y montante de las amortizaciones a aplicar para establecer el rendimiento neto o base liquidable.

En el régimen de estimación directa y en el régimen de estimación directa simplificada al aplicarse las reglas del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.⁶⁰ Es decir, el rendimiento se calcula mediante correcciones administrativas, que afectan fundamentalmente a las amortizaciones y provisiones, que se aplican al resultado económico establecido por los métodos generalmente aceptados de la “Ley Contable”.

Sin embargo, en el caso de la estimación objetiva, para el cálculo del rendimiento neto se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad.⁶¹

Este segundo método, debido a la necesaria generalidad de los signos, índices y módulos ya que, aunque existen algunos coeficientes correctores en función del número de habitantes del municipio en el que se desarrolla la actividad o en función del carácter estacional de la misma, etcétera, no se pueden contemplar las circunstancias particulares de cada actividad provoca la falta de equidad en la aplicación del tributo y por tanto un este régimen puede resultar un vehículo hacia la elusión: En igualdad de condiciones, solo se acogerán al régimen de estimación objetiva quienes, pudiendo acogerse o no acogerse, tributen menos por el régimen de estimación objetiva –rendimiento atribuido en función de signos, índices o módulos- que por los regímenes de estimación directa, que aplican un método que conduce a un rendimiento, seguramente, más próximo a la renta real obtenida en la explotación.

Respecto a la incidencia de las amortizaciones físicas en la determinación del rendimiento neto debemos tener en cuenta que ante un mismo rendimiento antes de amortizaciones se pueden aplicar uno coeficientes u otros en función de diferentes circunstancias.

El cuadro “Amortizaciones aplicables al EBITDA para establecer el rendimiento neto de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” nos permite observar diferencias relevantes en los coeficientes de amortización a aplicar.

60.- Cfr. Artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

61.- Cfr. Artículo 29 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Amortizaciones aplicables al EBITDA para establecer el rendimiento neto de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

| grupo | descripción | Régimen de estimación directa (1) | | Régimen de estimación directa simplificado (2) | | Régimen de estimación objetiva (3) | |
|-------|---|---|-----------------------|--|-----------------------|---|-----------------------|
| | | Coefficiente lineal máximo - Porcentaje | Período máximo - Años | Coefficiente lineal máximo - Porcentaje | Período máximo - Años | Coefficiente lineal máximo - Porcentaje | Período máximo - Años |
| 1 | Edificios y otras construcciones | 2 a 3 (4) | 68 a 100 | 6 | 68 | 5 | 40 |
| 2 | Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos | 30 a 33 | 6 a 8 | 32 a 56 | 10 a 14 | 40 | 5 |
| 2 | Batea | 8 | 25 | - | - | 10 | 12 |
| 4 | Barco | 10 | 20 | - | - | 10 | 25 |
| 5 | Elementos de transporte y resto de inmovilizado material | 6 a 18 | 12 a 34 | 20 a 32 | 14 a 20 | 25 | 8 |
| 6 | Inmovilizado inmaterial | 10 | 10 | 20 | 10 | 15 | 10 |
| 7 | Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino | 16 | 14 | 32 | 14 | 22 | 8 |
| 8 | Ganado equino y frutales no cítricos | 8 | 25 | 16 | 25 | 10 | 17 |
| 9 | Frutales cítricos y viñedos | 4 | 50 | 8 | 50 | 5 | 45 |
| 10 | Olivares | 2 | 100 | 4 | 100 | 3 | 80 |

(1) Cfr. Anexo del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

(2) Coeficientes lineales máximos para inmovilizados adquiridos o incorporados en los periodos impositivos en que puedan acogerse a este régimen de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 27 de marzo de 1998 por la que se aprueba la tabla de Amortización Simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, en relación con el artículo 111 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(3) Cfr. Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2005 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y el Régimen especial Simplificado del Impuesto sobre el valor Añadido.

(4) La única excepción es: casetas, cobertizos y similares de construcción liviana fija con coeficiente máximo 7% y 30 años.

Además, debemos tener en cuenta, en cada caso las diferentes posibilidades de aplicar la libertad amortización, a las que hacíamos referencia mas arriba.

Esta breve exposición nos lleva a confirmar la existencia de beneficios fiscales difícilmente justificables a favor de aquellos que se acogen al régimen de estimación directa simplificada y, más aun, a aquellos que se acogen al régimen de estimación objetiva.

Otra cuestión que plantea la estimación del rendimiento de las actividades económicas en el ámbito rural es la valoración del trabajo realizado por los miembros de la familia en la explotación o en el negocio familiar.

El criterio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁶² es condicionar la deducibilidad de las cantidades pagadas por el trabajo realizado por los miembros de la unidad familiar o por los bienes privativos cedidos o afectados a la explotación familiar si se pueden considerar su valor de mercado, con la inseguridad jurídica que plantean para estos contribuyentes la alusión a un referente imposible de estimar de manera unívoca.

Además, para poder considerar gastos deducibles el trabajo personal del cónyuge o de los hijos menores del titular que conviven con él, se exige que resulte debidamente acreditado mediante el oportuno contrato laboral y el alta en la seguridad social. Las cantidades consideradas gastos para la explotación se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

Como es frecuente que solamente el titular de la explotación esté dado de alta en la seguridad social, el trabajo del cónyuge y los hijos menores que convivan con el titular se convierte en un trabajo no remunerado y no reconocido como tal a todos los efectos.

Otra cuestión que no resulta baladí es la dificultad objetiva que tiene muchas actividades económicas del ámbito rural para acogerse a las deducciones, previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para incentivar la realización de determinadas actividades.⁶³ Sobre todo, en el caso de las deducciones por investigación, desarrollo e innovación y en el caso de las deducciones para el

62.- Cfr. artículo 28 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

63.- Cfr. Capítulo IV del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación. Parece necesario el establecimiento de deducciones para el fomento de inversiones que mejoren las explotaciones, las inversiones que posibiliten nuevos campos de actividad, que apliquen nuevos procesos y tecnologías, etcétera, aspectos todos ellos que se echan de menos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Por último, una referencia al tratamiento de las ganancias patrimoniales que se afloran por la venta de los bienes afectos a las actividades económicas en el mundo rural.

Aunque del impuesto indirecto que grava estas operaciones hablaremos más adelante, no podemos pasar de largo sobre el tratamiento que se da a los beneficios extraordinarios o, tal como dice la Ley, las ganancias patrimoniales que se afloran en la transmisión de los bienes afectos o bien de la actividad económica como totalidad del patrimonio empresarial del sujeto.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para establecer la pérdida o la ganancia patrimonial en las operaciones onerosas o lucrativas, obtiene la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. Para las incorporaciones de bienes o derechos, utilizará el valor de mercado, que siempre resultará un referente de todas las operaciones. Solamente caben coeficientes correctores del efecto de la inflación en el caso de los bienes inmuebles.⁶⁴

Además, el tipo de gravamen que se aplica a las ganancias afloradas será del 15 por ciento solo si los bienes transmitidos tienen una antigüedad mayor del año en el patrimonio del transmitente. En caso contrario, la ganancia se integra con el resto de los rendimientos en la parte general de la base imponible y se aplican los tipos de la tarifa del impuesto.⁶⁵

En el mundo rural solo se contemplan reducciones o bonificaciones en algunos supuestos de transmisión de la explotación agraria recogidos en la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Así, se contempla una reducción del 90 por ciento de las ganancias que se pongan de manifiesto en los casos de la transmisión de la totalidad de la explotación siempre que lo transmitido se integre o de lugar a una explotación prioritaria; exención total o parcial siempre que lo vendido se integre total o mayoritariamente bajo una linde y de lugar a una explotación prioritaria; cuando lo adquirido sirva para la primera instalación o se adquiera dentro de los primeros cinco años desde la primera instalación de un agricultor joven o un asalariado agrario, etcétera.⁶⁶

64.- Cfr. artículos 31 a 35 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

65.- Cfr. artículos 31 a 35 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

66.- Cfr. artículos 9, 10, 11 y 20 de Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Los tipos de gravamen resultan altos y las exenciones y reducciones escasas y de difícil cumplimiento. En muchas ocasiones, las compras y ventas de bienes afectos a las explotaciones responde a criterios de económicos más amplios de los contemplados en la cicatera Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias –que además nada dice, lógicamente, de las explotaciones pesqueras o cualquier otra actividad del mundo rural- y para facilitar las operaciones debería plantearse algún tipo de bonificación para las ganancias patrimoniales generadas, como la existente en el Impuesto sobre Sociedades, si éstas, en todo o en parte, se reinvierten en actividades del ámbito rural, sean semejantes o no a las que generaron la ganancia aflorada.

2.3.2. El Impuesto sobre sociedades

Este tributo que grava el rendimiento económico de la s personas jurídicas, salvo las sociedades civiles y otras entidades en régimen de atribución de rentas cuyos rendimientos tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, presenta algunos beneficios fiscales para algunas personas jurídicas que desarrolla actividades típicamente rurales, no tanto por el carácter específico de la actividad desarrollada sino por la forma jurídica que adopte la entidad. En ocasiones es necesario que se den ambas circunstancias a la vez para que la entidad pueda acogerse a los beneficios fiscales posibles.

Vamos a tratar aquí, brevemente, de los beneficios fiscales de las sociedades cooperativas, de determinadas explotaciones forestales y de las comunidades titulares de montes vecinales de mano común, de la peculiar situación de las sociedades agrarias de transformación y del incipiente régimen de estimación objetiva implantado recientemente en este tributo.

En primer lugar, los beneficios fiscales previstos para las sociedades cooperativas están directamente vinculados a la condición de cooperativa fiscalmente protegida, de acuerdo con los criterios de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas;⁶⁷ en caso contrario las cooperativas tributarán siempre al tipo general del Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de sus resultados.⁶⁸

Pero para determinadas tipos de actividades la Ley prevé un mayor grado de protección que conlleva, entre otras cosas, una mayor intensidad de beneficios fiscales. Se trata de las cooperativas especialmente protegidas que son cooperativas protegidas de primer grado –y en ocasiones también las cooperativas de segundo o ulterior grado⁶⁹ de las clases siguientes: cooperativas de trabajo aso-

67.- Cfr. Artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

68.- De acuerdo con el artículo 13 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, La condición de cooperativa protegida la adquiere toda entidad que se ajuste a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las irregularidades expresamente señaladas que hacen referencia, entre otras, a las dotaciones de fondos y su debido empleo; a las aportaciones de los socios y su retribución; a los retornos sociales; la realización, en algunos supuestos, de operaciones cooperativizadas con terceros no socios; la falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales, etcétera.

69.- Cfr. Artículo 28 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

ciado, cooperativas agrarias, cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, cooperativas del mar y cooperativas de consumidores y usuarios. Como veremos su grado de protección es mayor y todas ellas pueden desarrollar su actividad en el ámbito rural.

Los beneficios fiscales de que gozan las cooperativas en el Impuesto de Sociedades hacen referencia substancialmente al tipo de gravamen a aplicar para los resultados cooperativos.

Así, tal y como decíamos mas arriba, frente al tipo general del 35 por ciento, el tipo de gravamen que grava los resultados cooperativos de las cooperativas protegidas será del 20 por ciento; de las cooperativas de crédito y cajas rurales, el 25 por ciento; y, finalmente, de las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán de una bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra del tributo. Los resultados extracooperativos tributarán al tipo general.

En segundo lugar, para las explotaciones forestales, con carácter general, no se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a los contribuyentes en el impuesto que exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate sea igual o superior a 20 años.⁷⁰

Particularmente para las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, los beneficios fiscales contemplados en el Impuesto sobre Sociedades en régimen fiscal especial por el que tributan,⁷¹ consisten, además de en una cierta simplificación en las obligaciones formales del tributo, en que la base imponible de cada periodo se verá reducida en el importe de los beneficios del ejercicio que se apliquen a inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado y, también, los beneficios del ejercicio que se apliquen a la financiación de obras de infraestructura y servicios públicos de interés social. Pero no terminan ahí los beneficios de los que pueden disfrutar estas entidades. Además, el tipo impositivo previsto para aplicar a la base liquidable es del 20, por ciento, frente al 35, por ciento, que resulta ser el tipo general del tributo.⁷²

En tercer lugar, parece sorprendente el tratamiento tan poco favorable para las sociedades agrarias de transformación a pesar de sus fines de alto interés en el mundo rural ya que se trata de sociedades civiles de finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad.

70.- Cfr. Artículo 35 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

71.- Cfr. Artículo 17 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

72.- Cfr. Artículo 123 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No gozan de ningún beneficio fiscal a pesar de su forma asociativa de ejercicio de la actividad y del tipo de actividad que desarrollan y además tributan en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, a pesar de su condición de sociedad civil, no sino que tributan en el Impuesto de Sociedades.⁷³ Este tratamiento, en la mayor parte de los casos, resultará perjudicial para el asociado ya que el tipo general en el Impuesto de Sociedades, del 35 por ciento, solo lo alcanzan, como tipo efectivo medio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las rentas notablemente altas.

Finalmente, y a la vista de que recientemente, se ha introducido en el Impuesto sobre Sociedades un primer caso de estimación objetiva del rendimiento.⁷⁴ Este sistema, aplicado a determinadas sociedades del ámbito rural, permitiría poder dar un tratamiento más simplificado a los rendimientos de pequeñas explotaciones, promoviendo así el régimen de explotación asociativo, no solo en las tareas propiamente agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras sino también en cualquier actividad económica relevante para el desarrollo rural.

2.4. Impuestos que gravan la transmisión de las explotaciones o de los negocios en el mundo rural

La transmisión de bienes afectos a las explotaciones o a los negocios, la transmisión de los elementos que constituyen una o varias ramas de actividad del transmitente o, también, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo se encuentran gravados por un grupo de tributos específicos.

Estos tributos distinguen diversas circunstancias de las operaciones para establecer a que tributo quedan sujetas. Así, las transmisiones onerosas realizadas entre profesionales o empresarios quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuando las transmisiones onerosas se realizan entre profesionales quedan gravadas por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Si se trata de transmisiones lucrativas, tanto sean transmisiones “inter vivos” o transmisiones “mortis causa”, estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Además, en muchos casos, la realización de estas operaciones precisará de documentos públicos para su correspondiente registro, sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales o supondrán alteraciones relevantes en la vida de las personas jurídicas y estas modificaciones podrán estar sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Operaciones Societarias y también en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales.

73.- Cfr. Artículo 28 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

74.- Cfr. Artículo 6 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2.4.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

No está sujeta, con carácter general, a este tributo la transmisión de los elementos que constituyen una o varias ramas de actividad del transmitente o, también, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo siempre que se efectúe a un solo adquirente y este continúe el ejercicio de la misma actividad que el transmitente. Es decir, el tributo otorga el beneficio de la no sujeción para facilitar el normal desarrollo de los negocios y su transmisión.⁷⁵

El beneficio de la no sujeción se extiende también a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, en el caso de sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, para las adquisiciones destinadas al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.⁷⁶

Resultan exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria y los arrendamientos, que tengan la consideración de servicios, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute de terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica. La exención del Impuesto sobre el Valor Añadido conlleva la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las exenciones anteriormente citadas podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.⁷⁷

Finalmente, se encuentran exentas del tributo, con las condiciones establecidas en la Ley, las importaciones de bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países siempre que procedan de tierras situadas en un país tercero contiguo al territorio de aplicación del impuesto y, también, las importaciones de semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales, a condición de reciprocidad, destinados a la explotación de tierras situadas en la proximidad inmediata de un país tercero.⁷⁸ Igualmente, resultan exentas las importaciones de productos de la pesca que se efectúen por los propios armadores de los buques pesqueros o en nombre y por cuenta de ellos y procedan directamente de sus capturas.⁷⁹

75.- Se trata del Régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje que fue introducido por la Ley 24/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social y está recogido en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, artículos 124 al 124. Este régimen establece un conjunto de signos, índices y módulos de manera semejante a como determina los rendimientos el Régimen de Estimación Objetiva en el Impuesto sobre el Renta de las Personas Físicas.

76.- Cfr. Artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

77.- Cfr. Artículo 14 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

78.- Cfr. Artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

79.- Cfr. Artículos 38 y 39 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.4.2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Este tributo -que contempla varias modalidades, transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados- cuenta con algunos beneficios fiscales fundamentalmente destinados a favorecer operaciones de concentración parcelaria general o operaciones para el mantenimiento o la conformación de explotaciones prioritarias así como, al fomento de las actividades propias de las explotaciones cuyos titulares presenten determinadas formas asociativas como cooperativas y sociedades agrarias de transformación.⁸⁰

2.4.3. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que grava las adquisiciones lucrativas de las personas físicas presenta, con carácter general algún beneficio fiscal que resulta aplicable al mundo rural.⁸¹

Es el caso de la transmisión "mortis causa" de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, en el que está prevista una reducción del 95 por ciento de la base imponible en los casos en los que quienes recibieren lo transmitido fueren los cónyuges, los descendientes o adoptados de la persona fallecida, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En el caso de que no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. Siempre el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 %.

Además, 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 Impuesto sobre el Patrimonio se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 % del valor de adquisición, siempre que el donante tenga sesenta y cinco o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y el donatario mantenga lo recibido durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

80.- Cfr. Artículo 59 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

81.- Cfr. artículo 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con los artículos 34, 35 y la Disposición Adicional Primera de la Ley la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y lo dispuesto en el Capítulo IV y en el artículo 20 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Tanto se trate de herencia como de donación quien reciba lo transmitido disfrutando de la citada reducción no podrá realizar actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. En el caso de no cumplirse estos requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

3.- Conclusiones

A la vista de los beneficios fiscales que el sistema fiscal español puede utilizar como instrumento al servicio del desarrollo del medio rural se puede concluir:

Con carácter previo, que no existe en la actualidad una definición clara de cual sea el ámbito que se puede denominar como mundo rural de tal manera que con facilidad se producen equívocos entre el mundo rural, el medio rural, las explotaciones agropecuarias, etcétera. Quizá la nueva Ley de Desarrollo Rural y de la Agricultura, que con tanto entusiasmo promete la Administración del estado ayude a delimitar este mundo desde el punto de vista cuantitativo, cualitativo y hasta topológico.

Dicho lo anterior, podemos concluir, en primer lugar, existen beneficios fiscales –fundamentalmente los contenidos en la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y los previstos de Modernización de las Explotaciones Agrarias- para las actividades propias del mundo rural pero a estos beneficios pueden acceder también quienes desarrollen estas actividades en ámbitos no propiamente rurales. Se beneficia el ejercicio de la actividad y/o la forma asociativa concreta. No su ejercicio en el ámbito rural.

En segundo lugar, debemos añadir, además, que estos beneficios fiscales a los que se hace referencia en el punto anterior, en muchos casos, son también comunes con otras actividades de carácter general, independientemente del sector al que pertenezcan o del lugar en que se realicen.

En tercer lugar, las administraciones públicas no utilizan los beneficios fiscales como un instrumento coordinado para establecer políticas fiscales que permitan cumplir el mandato constitucional de atender a la modernización y desarrollo, con carácter especial en la agricultura, la ganadería, la pesca y la artesanía, para equiparar el nivel de vida de todos los españoles⁸² y realizar esta tarea con un “tratamiento especial”, dice la Constitución, en las zonas de montaña.⁸³ Probablemente, nuestras autoridades fiscales ni siquiera son conscientes de este mandato constitucional.

82.- Cfr. Artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

83.- Cfr. Artículo 130.1 de la Constitución Española de 1978.

En cuarto lugar, parece imprescindible si como parece se pretende desde todas las instancias posibles –europeas, estatales, autonómicas y locales- promover el desarrollo rural y una vez definido el ámbito de lo rural con inclusión de todas las actividades económicas que en él se desarrollan, introducir en nuestro sistema fiscal un tratamiento adecuado para todas ellas: Un Estatuto Fiscal del Mundo Rural.

Por eso, finalmente, este Estatuto Fiscal del Mundo Rural deberá contener el tratamiento adecuado por parte de todos los tributos respecto de la titularidad, del tráfico comercial, de los rendimientos y de la transmisión de la titularidad de todas y cada una de las actividades que se desarrollan en el ámbito rural.