

El nuevo régimen fiscal de las sociedades forestales

José María Cobos Gómez

Doctor en Derecho. Garrigues Abogados

Resumen: Con fecha 21 de julio de 2015 se publicó en el BOE la Ley 21/2015, de 20 de julio, por la que se modifica la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, con entrada en vigor el 21 de octubre de 2015. En el ámbito fiscal, destaca la novedosa regulación de las Sociedades Forestales y de determinados aspectos de su régimen fiscal: por una parte, la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento previsto para las operaciones de reestructuración a las operaciones de cesión de los derechos de uso forestal a la Sociedad Forestal; y por otra parte, una deducción del 10% de los gastos e inversiones realizados por las Sociedades Forestales y destinados a la conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte.

Abstract: The Spanish Official Gazette published on 21st July 2015, Law 21/2015 of 20th July, which amends Forestry Law 43/2003 of 21st November, and becomes effective on 21st October 2015. In the area of taxation, the novel regulation of Forestry Companies and certain aspects of their tax regime stands out. On the one hand, the possibility of applying the deferment regime foreseen for operations restructuring operations related to the cession of rights of forestry use to the Forestry Company; and on the other hand, a 10% deduction on all the expenses and investments incurred/made by the Forestry Companies aimed at forestry conservation, maintenance, improvement, protection and access.

I. LAS SOCIEDADES FORESTALES COMO INSTRUMENTO PARA LA PROTECCIÓN DEL MONTE

1.1. La promoción fiscal de la multifuncionalidad de los montes

Con fecha 21 de julio de 2015 se publicó en el BOE la **Ley 21/2015, de 20 de julio**, por la que se modifica la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, con el fin pretendido, según indica su Preámbulo, de «*tener el mejor instrumento posible para la gestión sostenible de las masas forestales españolas*». Este fin se alcanza mediante la modificación de múltiples artículos de la Ley de Montes que se dirigen a la mejora de determinados aspectos detectados en su aplicación, a la adaptación de la regulación de los montes, a desarrollos que se han producido de la legislación nacional o autonómica, a la conveniencia de avanzar más en otros aspectos y, finalmente, a la necesidad de ajustar el texto legal a lo dispuesto en las sentencias del Tribunal Constitucional relativas a la impugnación de múltiples preceptos de la ley originalmente aprobada (1).

De forma casi coincidente en el tiempo, el Comité Económico y Social Europeo aprobó su Dictamen sobre las «Implicaciones de la política en materia de clima y energía para el sector agrícola y la silvicultura» (2), en el que, haciéndose hincapié en el desafío mundial que supone el cambio climático, se resalta la importancia de los bosques y los productos de la madera para almacenar mayor cantidad de CO₂ y, en consecuencia, de una gestión forestal activa y un mayor uso de los productos de la madera para aumentar la absorción y el almacenamiento de este gas. Con esta finalidad, se recomienda la adopción de políticas en el seno de la Unión Europea que combinen programas específicos de investigación y desarrollo con incentivos económicos a agricultores y silvicultores que promuevan la transición hacia una agricultura y silvicultura sostenibles en las que no intervengan los combustibles fósiles, se centren en la mejora de la eficiencia de todos los sistemas de producción y apoyen un uso más eficiente de los recursos, incluidos la tierra, el agua y los nutrientes. Asimismo, se recomienda la promoción de un modelo sostenible de agricultura y silvicultura de ciclos de producción cerrados a fin de impulsar la competitividad de estos sectores a nivel mundial. Por lo tanto, se hace precisa una integración de la protección del medio ambiente, la producción agrícola y la gestión forestal en procesos de gestión que refuercen de manera sostenible la capacidad de producción y contribuyan a la eficiencia, la productividad y la innovación.

El propio Dictamen destaca la existencia de importantes oportunidades en el sector forestal y, en particular, el papel al que están llamados a desempeñar los bosques en la mitigación del cambio climático, como consecuencia de su carácter multifuncional que favorece fines económicos, medioambientales y sociales (3). En particular, se señala el impacto positivo

de las medidas de reforestación, no sólo para reducir las emisiones de gases de efectos invernadero y la absorción de CO₂, sino también para mejorar la biodiversidad y reducir la escasez de agua. Asimismo, se subraya la necesidad de una gestión activa y sostenible de los bosques basada en una utilización eficiente de los recursos forestales y de una regeneración de los bosques centrada en la productividad y la sostenibilidad, así como la consideración de medidas específicas que aumenten el rendimiento de los bosques y el potencial de eliminación de CO₂. En tercer lugar, se resalta la importante contribución a la independencia energética del uso de la biomasa producida de manera eficiente para generar energía.

Pero al mismo tiempo, se advierte de la existencia de escollos para alcanzar estos objetivos, como son las dificultades para la accesibilidad económica a amplias zonas de bosques productivas (en las que es necesario invertir para desarrollar infraestructuras forestales y tecnologías para hacer accesibles estos recursos), la existencia de vastas zonas de terrenos retirados del cultivo, debido al deterioro de las infraestructuras y la falta de inversiones y la inadecuada gestión de los bosques por muchos propietarios forestales, debido a la falta de conocimiento o de recursos, pudiéndose lograr una mayor eficiencia y una mejor gestión de dichas tierras.

Precisamente, una de las dificultades que desde hace tiempo se viene observando en España para la gestión sostenible de las superficies forestales es su significativa fragmentación, en particular de las de titularidad privada (que representan la mayor parte de la superficie forestal total), lo que, unido a su reducida rentabilidad, resulta en una situación de abandono, falta de conservación y degradación (4). Esta situación ya era advertida por la Estrategia Forestal Española de 1999, al resaltar la necesidad de una fiscalidad que, dada la atomización y el carácter de la propiedad de los montes, fuera de sencilla aplicación, adecuada y estable para contribuir a hacer viable la actividad forestal y que, al mismo tiempo, reconociera la multifuncionalidad y, por ende, las externalidades positivas que el monte genera en beneficio de toda la sociedad. Asimismo, la situación de una silvicultura descuidada y de mínima inversión, derivada de los altos riesgos por los prolongados procesos de producción y de una actividad económica de reducida rentabilidad (5). En consecuencia, desde la perspectiva fiscal, se propuso la adopción de medidas, dirigidas a *«facilitar en especial el movimiento asociativo de la gestión forestal para fomentar la ordenación de montes de pequeña extensión, tradicionalmente ajenos al mundo de la planificación forestal»* (6). Esta propuesta tuvo su reflejo en el Plan Forestal Español, que incluye entre otras medidas la revisión del régimen fiscal de la propiedad forestal y de su régimen jurídico para propiciar la compensación de externalidades (7).

A la vista de esta situación, el Plan de Activación Socioeconómica del Sector Forestal del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente de enero de 2014 (8), reconociendo como una debilidad del sector forestal la inexistencia de una fiscalidad adecuada y estable que contribuya a hacer viable la actividad forestal, especialmente en el caso de agrupaciones de productores, contempló, entre otras, dos medidas para contribuir a solventar los problemas relacionados con la propiedad forestal: en primer lugar, la creación de los instrumentos jurídicos y administrativos adecuados para fomentar la gestión de los montes mediante asociaciones y, en particular, facilitar la agrupación, a efectos de gestión, de propietarios de pequeños montes o montes más grandes sobre cuyos aprovechamientos se pueda aplicar una economía de escala; y, en segundo lugar, la aprobación de una regulación fiscal específica que se adapte a las características propias del sector y de la propiedad forestal, específicamente dirigida a evitar los costes fiscales asociados a la formalización de agrupaciones forestales y a la modificación del Impuesto sobre Sociedades para equiparar el tratamiento fiscal de las personas físicas con las jurídicas para los rendimientos procedentes de aprovechamientos forestales.

Si bien la redacción original no lo contemplaba, una de las novedades introducidas por la Ley 21/2015 en la línea apuntada es la regulación de las sociedades forestales y determinados aspectos de su régimen fiscal. A este respecto, el Preámbulo señala que *«con la idea de reactivar económicamente el sector forestal, en este caso mediante la agrupación de montes a efectos de gestión —y solamente a estos efectos— de forma que se pueda aplicar una economía de escala, se definen las sociedades forestales, cuyos socios mantienen todas las prerrogativas dominicales a excepción de la gestión forestal, que se entrega por un tiempo a la sociedad a cambio de una participación en los beneficios de los mismos»*.

Para ello, se modifica la redacción de la Disposición adicional quinta de la Ley de Montes, que originalmente, con el título de *«Sociedades de propietarios forestales»*, preveía que el Gobierno remitiría a las Cortes Generales en el plazo de dos años desde la aprobación de esta ley una propuesta de modificación de la legislación de sociedades que incorporase una nueva figura que se adecuase a las especificidades forestales.

A pesar de esta previsión, la falta de desarrollo en esta materia llevó a que las Comunidades Autónomas tomaran la iniciativa a la hora de regular la utilización de sociedades para el fomento de las masas forestales. Este es el caso de Galicia, como pasaremos a comentar a continuación.

1.2. El precedente de las sociedades de fomento forestal en la normativa gallega

Como hemos anticipado, en la normativa autonómica gallega, al tiempo de regular medidas para la prevención de incendios forestales, se introdujo un régimen de reorganización de la propiedad forestal y fomento de las agrupaciones de propietarios

forestales. Concretamente, el artículo 29 de la **Ley 3/2007, de 9 de abril, de prevención y defensa contra los incendios forestales de Galicia**, dispone que *«al objeto de garantizar la defensa contra los incendios forestales y de facilitar la ordenación de los montes y su planeamiento preventivo, se promoverá la reorganización de la propiedad forestal y la puesta en marcha de agrupaciones de propietarios forestales»*.

Posteriormente, las **sociedades de fomento forestal** fueron recogidas en la **Ley 7/2012, de 28 de junio, de montes de Galicia**, cuyo artículo 129 dispone que *«serán consideradas, a efectos de la presente ley, como sociedades de fomento forestal aquellas agrupaciones que asocian a propietarios forestales o, en su caso, a personas titulares de derechos de uso de parcelas susceptibles de aprovechamiento forestal, que ceden dichos derechos a la sociedad para su gestión forestal conjunta. El objeto, finalidad, requisitos y régimen jurídico de estas sociedades se regirán por la normativa aplicable»*.

La regulación específica de las sociedades de fomento forestal ha sido desarrollada por el **Decreto 45/2011, de 10 de marzo, por el que se regula el fomento de las agrupaciones de propietarios forestales, los requisitos y calificación de las sociedades de fomento forestal y la creación de su registro**. Su Exposición de motivos reconocía que los montes, independientemente de su titularidad, desempeñan una función social relevante, tanto como fuente de recursos naturales como por ser proveedores de múltiples servicios ambientales, entre ellos, de protección del suelo y del ciclo hidrológico, de fijación del carbono atmosférico, de depósito de la diversidad biológica y como elementos fundamentales del paisaje. Por ello, el reconocimiento de estos recursos y externalidades, de los que toda la sociedad se beneficia, obliga a las administraciones públicas a velar en todos los casos por su conservación, protección, restauración, mejora y ordenado aprovechamiento.

Respetándose el principio básico de la multifuncionalidad del monte, se resalta que una adecuada gestión del monte solo se puede alcanzar si se incorpora a la misma el máximo posible del ciclo económico que añade valor. En consecuencia, añade la Exposición de motivos, *«lograr una explotación económica rentable del monte se convierte en un factor imprescindible para hacer posible una gestión sostenible de las superficies forestales de propiedad privada»*. La consecución de este objetivo se dificulta cuando existe una excesiva fragmentación de la propiedad y un bajo nivel de articulación corporativa, lo que impide la constitución de explotaciones con un tamaño suficiente para ser técnica y económicamente viables, con lo que su rentabilidad es mínima o nula y el período de retorno de la inversión resulta demasiado largo.

Ante el riesgo de que esta situación provoque un nivel elevado de abandono o de bajo cuidado del monte gallego y la baja implicación del capital privado motivada por los largos ciclos de producción, por la falta de garantías jurídicas y por la inseguridad en la recuperación derivada de las posibles catástrofes que potencialmente amenazan los montes, con este Decreto se trata de impulsar y fomentar, desde las instituciones públicas, las actuaciones de concentración, ya sea de la propiedad forestal, ya sea de la gestión de la misma, puesto que se considera que para alcanzar una explotación económica rentable y sostenible es fundamental disponer de una superficie mínima adecuada que posibilite la implantación de un instrumento forestal adecuado y una gestión eficiente de los diferentes usos y aprovechamientos del monte.

Este objetivo se alcanza mediante la creación de las sociedades de fomento empresarial, definidas como aquellas agrupaciones que, adoptando la forma de sociedades de responsabilidad limitada, asocian a propietarios forestales o, en su caso, a personas titulares de derechos de uso de parcelas susceptibles de aprovechamiento forestal, que ceden dichos derechos a la sociedad. Dichas sociedades deberán reunir determinados requisitos operativos de carácter forestal (esencialmente estar orientada a la ordenación forestal, al aprovechamiento y a la comercialización de las producciones forestales con base en un modelo de gestión conjunta y sostenible, y que posibilite la puesta en valor del monte y que tales fines se reflejen en sus normas de funcionamiento) (9).

También podrán asociar a otras personas físicas o jurídicas que no sean titulares de derechos de uso de parcelas, siempre y cuando su participación no supere el 49 por ciento de las participaciones sociales.

Si bien el referido Decreto prevé diversos incentivos a las sociedades y fomento forestal, principalmente con la forma de ayudas y subvenciones, no se contemplan específicamente incentivos de carácter fiscal, lo cual no es de extrañar dado su rango normativo.

La Ley 21/2015 pone de alguna forma solución a esta situación de falta de desarrollo normativa de las previsiones originales de la Ley de Montes, regulando de forma específica las sociedades forestales y determinados aspectos de su régimen fiscal, cuestiones que pasamos a desarrollar a continuación.

II. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SOCIEDADES FORESTALES EN LA LEY 21/2015

Como hemos señalado, la **Ley 21/2015 da nueva redacción a la Disposición adicional quinta de la Ley de Montes**, al objeto de regular las sociedades forestales.

2.1. Definición

A tales efectos, comienza definiéndose la **sociedad forestal** como *«la agrupación de propietarios de parcelas*

susceptibles de aprovechamiento forestal que ceden a la Sociedad Forestal los derechos de uso forestal de forma indefinida o por plazo cierto igual o superior a veinte años».

Se puede observar que, como anunciaba el Preámbulo, se trata de la agrupación de montes a efectos de gestión y solamente a estos efectos, puesto que lo que se cede a la Sociedad Forestal son los derechos de uso forestal, por un plazo mínimo de 20 años y sin un límite máximo, dado que se prevé la posibilidad de que la cesión sea indefinida.

2.2. Regulación

Las Sociedades Forestales se registrarán por el texto refundido de la **Ley de Sociedades de Capital**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y las especialidades previstas en la Ley 21/2015.

Por tanto, a diferencia de la normativa gallega, no se especifica la forma jurídica que hayan de adoptar las sociedades forestales, por lo que en principio podrían constituirse bajo la forma de sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad comanditaria por acciones, teniendo en cualquier caso, y cualquiera que sea su objeto, carácter mercantil. No obstante lo anterior, la existencia de referencias a las «participaciones sociales», que es la forma en que se divide el capital de las sociedades de responsabilidad limitada, hace pensar que el legislador está pensando en que adopten esta forma jurídica, que es la que además prevé mayores especialidades para la transmisión de participaciones y donde, por tanto, tendría mejor encaje las especialidades previstas para la subrogación en la condición de socio como consecuencia de la transmisión de las parcelas.

La Ley de Sociedades de Capital prevé que este tipo de sociedades, en cuanto no se rijan por disposición legal que les sea específicamente aplicable, quedarán sometidas a los preceptos de esta ley. Pues bien, en este caso se prevén determinadas especialidades que se regulan en la propia Disposición adicional quinta de la Ley de Montes.

2.3. Objeto social

Las Sociedades Forestales tendrán como único objeto social la explotación y aprovechamiento en común de terrenos forestales cuyo uso se cede a la sociedad, para realizarlo mediante una gestión forestal sostenible.

La gestión forestal sostenible se define en la Ley de Montes como *«la organización, administración y uso de los montes de forma e intensidad que permita mantener su biodiversidad, productividad, vitalidad, potencialidad y capacidad de regeneración, para atender, ahora y en el futuro, las funciones ecológicas, económicas y sociales relevantes en el ámbito local, nacional y global, y sin producir daños a otros ecosistemas».*

2.4. Régimen de socios

Si bien no se prevé específicamente en la Ley de Montes, tanto la definición de las Sociedades Forestales (agrupación de propietarios) como su objeto (la explotación y aprovechamiento en común) parecen dar a entender que no es posible que la sociedad tenga carácter unipersonal, al menos en el momento de su constitución, si bien cabría la duda de si podría adquirirse tal condición de forma sobrevenida, como consecuencia de que todas las participaciones o acciones de la sociedad pasaran a ser propiedad de un único socio.

Los socios iniciales serán los propietarios de parcelas susceptibles de aprovechamiento forestal que ceden a la Sociedad Forestal los derechos de uso forestal de forma indefinida o por plazo cierto igual o superior a veinte años.

Ahora bien, la Ley de Montes permite la existencia de socios capitalistas, al prever la posibilidad de que también pertenezcan a la Sociedad Forestal otras personas físicas o jurídicas que no sean titulares de tales derechos de uso forestal, siempre y cuando su participación no supere el 49 por ciento de las participaciones sociales. De esta forma, el legislador pretende que los propietarios de las parcelas susceptibles de aprovechamiento forestal mantengan el control de la entidad.

Con la finalidad de respetar el objeto de este tipo de entidades, se prevé expresamente que, en caso de transmisión de parcelas, se presumirá, salvo pacto en contrario, la subrogación automática de la posición de socio del nuevo titular.

2.5. Desarrollo normativo

Finalmente, se establece que las comunidades autónomas determinarán, en el ámbito de sus competencias, los requisitos adicionales que deberán cumplir estas sociedades, el nombre que tendrán y los incentivos de que disfrutarán.

III. RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES FORESTALES

3.1. Fundamentos extrafiscales de la promoción de las sociedades forestales

Como hemos apuntado con anterioridad, los montes desarrollan una importante función ambiental en la prestación de servicios para la conservación del ambiente en general, y de la biodiversidad y el clima en particular, lo que les hace

merecedores de protección jurídica por sus efectos ecológicos, económicos, sociales e incluso paisajísticos, y a sus propietarios de una compensación/retribución por sus prestaciones ambientales (10).

En esta misma idea ahonda MÚZQUIZ VICENTE-ARCHE, al destacar que *«la propiedad forestal ve limitados determinados aprovechamientos por razones ambientales, lo que, en unión de otras razones de fomento de la conservación y mejora de los montes, debe llevar a una política forestal de fomento y protección, que no debe correr sólo a cargo de los propietarios»*. En consecuencia, concluye, *«dentro de la política de fomento y protección, una política fiscal adecuada parece imprescindible (11)»*.

En este sentido, resalta MÁRQUEZ MOLERO que una política de incentivos fiscales ha de orientarse a la agregación de fincas forestales, la reforestación y la gestión sostenible de los bosques (12). Así, señala este autor que, *«desde un punto de vista medioambiental, la lucha contra el cambio climático, contra los procesos de desertificación y de pérdida de suelo, la estrategia de desarrollo sostenible y la política de fijación de la población rural ante el retroceso de la agricultura y la ganadería, justifican sobradamente una política fiscal adecuada que incentive la reforestación, la gestión sostenible de los montes y la recuperación de una naturaleza sobreexplotada por el hombre al límite de sus posibilidades de regeneración»*, particularmente atendiendo al hecho de que la inmensa mayoría de las fincas forestales son de propiedad privada (13). En consecuencia, destaca que un alivio de la carga fiscal constituiría una *«buena base de partida para una política forestal activa basada en instrumentos tributarios»*, puesto que *«ante la imposibilidad de utilizar otros instrumentos de mercado que no se adecuan a la propiedad forestal y a su explotación, la Administración tiene que profundizar en la aplicación de herramientas fiscales porque son las únicas que pueden contribuir a fomentar el valor de las masas forestales y estimular su conservación, en el interés de los propietarios y de la sociedad en su conjunto»*. Y dicho alivio fiscal podría encontrarse orientado a las siguientes finalidades (14):

- a) Evitar la fragmentación de la propiedad, particular y colectiva, de los montes españoles y, simultáneamente, propiciar la agregación de la propiedad con el propósito de facilitar la gestión de los montes.
- b) Adecuar la tributación de los rendimientos forestales a sus características esenciales (su evidente irregularidad, sus cuantiosas inversiones de capital y conservación, sus elevados riesgos por incendios y plagas).

La propia Ley de Montes, tras resaltar el carácter multifuncional de los montes (15), indica que *«el reconocimiento de estos recursos y externalidades, de los que toda la sociedad se beneficia, obliga a las Administraciones públicas a velar en todos los casos por su conservación, protección, restauración, mejora y ordenado aprovechamiento»*. A tal efecto, su artículo 65 contempla la posibilidad de que las Administraciones públicas regulen los mecanismos y las condiciones para incentivar las externalidades positivas de los montes ordenados, para lo que se tendrán en cuenta, entre otros, factores tales como:

- a) La conservación, restauración y mejora de la biodiversidad y del paisaje en función de las medidas específicamente adoptadas para tal fin.
- b) La fijación de dióxido de carbono en los montes como medida de contribución a la mitigación del cambio climático, en función de la cantidad de carbono fijada en la biomasa forestal del monte, así como de la valorización energética de los residuos forestales.
- c) La conservación de los suelos y del régimen hidrológico en los montes como medida de lucha contra la desertificación, en función del grado en que la cubierta vegetal y las prácticas silvícolas contribuyan a reducir la pérdida o degradación del suelo y de los recursos hídricos superficiales y subterráneos.

Ahora bien, las vías de incentivación previstas en el referido precepto se limitan a subvenciones a los propietarios de los trabajos dirigidos a la gestión forestal sostenible, el establecimiento de una relación contractual con el propietario o la inversión directa por la Administración. Las medidas fiscales no se contemplan de forma específica, más allá de la previsión de la Disposición adicional novena de considerar incluidos entre los fines de interés general los orientados a la gestión forestal sostenible, a efectos de lo previsto en el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (16).

En consecuencia, desde la perspectiva fiscal, ha sido la Ley 21/2015 la que reconoce las importantes funciones del monte mediante la introducción de dos medidas tributarias dirigidas a la incentivación de las agrupaciones de propietarios y de la mejora en la sostenibilidad de los montes, que entrarán en vigor a partir del 21 de octubre de 2015. Por una parte, la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento previsto para las operaciones de reestructuración a las operaciones de cesión de los derechos de uso forestal a la Sociedad Forestal. Por otra parte, una deducción del 10% de los gastos e inversiones realizados por las Sociedades Forestales y destinados a la conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte.

Ninguna de las dos medidas se contemplaba en la redacción del Proyecto de Ley que tuvo su entrada en el Parlamento, encontrando su origen en las enmiendas 199 y 202 que se presentaron por el Grupo Parlamentario Popular durante la

tramitación del Proyecto de Ley en el Congreso.

Se abandona, en consecuencia, la posibilidad de regular de una forma integral la fiscalidad de la gestión forestal, como se propuso durante la tramitación parlamentaria (17), así como de establecer una fiscalidad favorable a los productos forestales (18) o establecer incentivos fiscales adicionales para atraer inversiones a territorios que preservan el patrimonio natural (19).

Desde el punto de vista de técnica legislativa, cabe hacer dos críticas iniciales a la regulación de estas normas fiscales. Por una parte, el flagrante incumplimiento del artículo 9 de la Ley General Tributaria, conforme al cual las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes, así como una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas. En este caso, la inclusión de dos normas tributarias en sendas disposiciones adicionales, la quinta y la decimotercera, sin hacerse expresa mención en el título de la Ley 21/2015 a la existencia de normas de carácter tributario, supone un incumplimiento de este principio de técnica legislativa tributaria, por mucho que en la rúbrica de la segunda de las referidas disposiciones adicionales sí se indique la introducción de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, la opción de crear tanto un régimen de diferimiento fiscal como una deducción de forma ajena a la propia LIS, sin modificar su articulado, en poco contribuye a la configuración de un sistema tributario coordinado y completo. Precisamente, la reciente aprobación de una nueva LIS, que vino precedida de un texto refundido, difícilmente explica que se utilicen otros cuerpos normativos para regular materias propias del Impuesto sobre Sociedades. En definitiva, en aras a incrementar la claridad del sistema tributario, hubiera sido preferible la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a este tributo, contribuyendo con ello a mejorar la seguridad jurídica.

3.2. La constitución de la Sociedad Forestal. Régimen de diferimiento fiscal

En relación con la constitución de la Sociedad Forestal, hemos de comenzar recordando que, aun cuando la constitución de sociedades es una operación sujeta a la modalidad de «Operaciones Societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la misma se encuentra exenta de tributación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.I.B).11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Podrían existir distintas formas de cesión de los derechos de uso forestal a la Sociedad Forestal. Así, por ejemplo, la normativa gallega, admitiendo cualquier modalidad jurídicamente válida, siempre que garantice que la sociedad es plena poseedora de los derechos de uso de las parcelas que integran los terrenos forestales objeto de gestión conjunta, regula específicamente dos:

- a) La aportación no dineraria al capital, en cuyo caso el valor de los derechos de uso se integra en el capital social, lo que otorgará al aportante su cuota en los derechos de voto y participación en beneficios.
- b) La cesión mediante el establecimiento de prestaciones accesorias, en cuyo caso el valor de los derechos de uso no se considera como aportaciones al capital social y en los estatutos sociales se deberá especificar el contenido concreto de las mismas, con identificación de las parcelas y de la superficie de las mismas de las que se cede el uso a la sociedad, así como la retribución a percibir por el socio por la prestación accesorias.

La Ley 21/2015 parece estar pensando preferentemente en la cesión del derecho de uso en forma de aportación no dineraria, al establecer un régimen fiscal especial para esta fórmula de cesión. En efecto, el Preámbulo (20) señala que, con el objeto de incentivar las agrupaciones de propietarios y la mejora en la sostenibilidad de los montes, se establece la aplicación del régimen especial de diferimiento previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que tiene por finalidad evitar la tributación que pudiera existir en el momento de realización de aquellas operaciones por las que se ceden los derechos de uso forestal por parte de los propietarios de parcelas susceptibles de aprovechamiento forestal, a la sociedad forestal a cambio de participaciones en la misma (21).

Concretamente, el apartado 7 de la Disposición adicional quinta dispone que «*El régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, resultará de aplicación a las operaciones de cesión de derechos de uso forestal a que se refiere el apartado 1 de esta disposición a cambio de valores representativos del capital social de la sociedad forestal adquirente*».

El referido Capítulo VII del Título VII de la LIS es el que regula el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Dicho régimen fiscal especial permite el diferimiento de las plusvalías que pudieran ponerse de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por personas o entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados, conservándose los valores fiscales y la fechas de adquisición que tenían dichos elementos en la entidad transmitente, siempre que existan motivos económicos válidos distintos de los meramente fiscales. Salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la oportuna comunicación (artículo 89.1

de la LIS), el régimen fiscal especial será de aplicación a las operaciones de reestructuración.

De las distintas figuras que pueden acogerse al régimen fiscal especial (fusiones, escisiones, canje de valoraciones, aportaciones no dinerarias de rama de actividad y aportaciones no dinerarias de otros activos), parece que esta última es la que tendría mejor encaje, dado que las operaciones cubiertas por el apartado 7 de la Disposición adicional quinta son las de aportación de cesión de derechos de uso forestal a cambio de aportaciones en el capital social de la sociedad forestal adquirente de los derechos de uso forestal, es decir, las operaciones de aportación no dineraria. La mera cesión de derechos de uso forestal difícilmente puede definirse *a priori* como una «rama de actividad», cuya concurrencia exige que lo aportado configure un «conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios», añadiéndose que «podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan» (art. 76.4 de la LIS), lo que nos hace en principio descartar que la figura de la aportación de rama de actividad pueda ser de aplicación en estos supuestos.

Centrándonos, por tanto, en las aportaciones no dinerarias de activos que no configuren una rama de actividad, encontramos su regulación en el artículo 87 de la LIS, conforme al cual el régimen fiscal especial se aplicará, a opción del aportante (ya sea contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este, por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.
- b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.
- c) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de acciones y participaciones (que tienen unos requisitos propios) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente.

Como hemos señalado anteriormente, el apartado 7 de la Disposición adicional quinta dispone que «El régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, resultará de aplicación a las operaciones de cesión de derechos de uso forestal a que se refiere el apartado 1 de esta disposición a cambio de valores representativos del capital social de la sociedad forestal adquirente».

Esta previsión, ciertamente poco habitual, nos hace plantearnos diversas dudas sobre su alcance. En primer lugar, si es preciso que la operación de cesión de derechos de uso forestal respete escrupulosamente los requisitos previsto en el artículo 87 de la LIS. Por lo que se refiere al primero de ellos, referente a que la Sociedad Forestal sea una entidad residente en España o que opere mediante un establecimiento permanente al que se afecten los derechos de uso forestal, no parece plantear principales dificultades. Ahora bien, podríamos encontrar con supuestos en los que, dependiendo de la valoración de los derechos de uso forestal cedidos, el socio obtuviera una participación inferior al 5% o, tratándose de socios personas físicas, no viniera desarrollando con carácter previo una actividad económica, planteándonos en tal caso si seguirá siendo de aplicación el régimen fiscal especial.

En nuestra opinión, tanto la configuración de la composición del capital de la Sociedad Forestal (en el que la participación de los titulares de tales derechos de uso forestal no podrá ser inferior al 51%, pero sin exigir una participación mínima a cada uno de dichos titulares) como la propia redacción del apartado 7 de la Disposición adicional quinta (que no hace una remisión expresa al artículo 87 de la LIS, sino que se limita a señalar que a las operaciones de cesión les será de aplicación el régimen fiscal especial), nos hace pensar que el régimen fiscal especial será de aplicación con independencia de que la operación de cesión del derecho de uso forestal no tenga un pleno encaje en el repetido artículo 87 de la LIS, con la única condición, de que a cambio de la cesión de los derechos de uso forestal se reciban valores representativos del capital social de la sociedad forestal adquirente.

Por otra parte, el artículo 89 de la LIS establece, en relación con la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal, la siguiente cláusula anti-abuso:

«2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.»

Así pues, la aplicación del régimen especial de neutralidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.2 citado, requiere que la operación no se realice con fines de fraude o evasión fiscal, lo que se traduce en que exista una motivación económica principal distinta de la puramente fiscal, como podría ser la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación.

Debe advertirse que el requisito de que la operación no se realice con fines de fraude o evasión fiscal, pese a no desarrollarse por la Ley ni el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ha sido ampliamente analizado tanto por los Tribunales como por la DGT. Ese Centro Directivo ha exigido la concurrencia de un motivo económico válido distinto del puramente fiscal para negar la existencia de una finalidad elusoria en una operación protegida.

Como ha señalado la propia DGT, *«Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen establecido para esas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento de este régimen reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral»* Por el contrario, *«cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS (22)»*.

Por lo tanto, la inexistencia de un motivo económico válido *«de índole empresarial»* en la operación, podría conducir a la Administración tributaria a apreciar que una operación se realiza principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, en la medida en que lo que se pretendiera fuera una mera ventaja fiscal.

Nuevamente nos podemos preguntar en qué medida es exigible la exigencia de motivos económicos válidos en las operaciones de cesión del derecho de uso forestal, si bien probablemente se trate de una disquisición más teórica que práctica, puesto que la propia configuración de las Sociedades Forestales y la manifiesta intención del legislador de promover la agrupación de la gestión de parcelas forestales, incluyendo ventajas fiscales, permite presumir en la mayoría de los casos la existencia de tales motivos económicos (23).

Finalmente, como hemos anticipado, el régimen fiscal especial será de aplicación a las operaciones de reestructuración, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la oportuna comunicación (artículo 89.1 de la LIS) que en todo caso ha de realizarse a la Administración tributaria por la Sociedad Forestal, como entidad adquirente de los derechos de uso forestal, debiendo indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial (de la forma prevista en los artículos 48 y 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades).

3.3. La actividad de la Sociedad Forestal

3.3.1. Régimen de tributación

Las Sociedades Forestales, como el resto de personas jurídicas, tendrán la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades cuando tengan su residencia en territorio español.

No se ha previsto un régimen fiscal especial de forma específica para este tipo de entidades (24). Por tanto, tributarán conforme al régimen general, salvo que les pueda resultar de aplicación alguno de los regímenes especiales regulados en la LIS. Concretamente, podrían disfrutar del régimen fiscal especial para las entidades de reducida dimensión, en la medida en que cumplan los requisitos exigidos por el artículo 101 de la LIS:

— Que la entidad no tenga la consideración de entidad patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.2 de la LIS. Conforme a dicho precepto, se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, entendiéndose por tal la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

— Que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros (25).

Dada la significativa fragmentación de la propiedad de las fincas forestales, parece razonable esperar que las Sociedades Forestales no superen el umbral de 10 millones de euros y, en consecuencia, puedan aplicar los beneficios fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión (26), a que haremos referencia a continuación.

3.3.2. Base imponible

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de la LIS, la base imponible estará constituida por el importe de la renta

obtenida en el período impositivo, minorada por la compensación de bases imponible negativas de períodos impositivos anteriores. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la propia LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

No obstante, siguiendo a HERRERA MOLINA, las particularidades que caracterizan las explotaciones forestales, con un largo ciclo de producción muy amplio, genera grandes dificultades para la determinación de los rendimientos netos conforme a los criterios generales, lo cual, junto a la existencia de determinados gastos de explotación que pueden afectar a varios ejercicios, aconsejaría el establecimiento de reglas especiales e incluso la posibilidad de optar por un régimen de estimación objetiva que tuviera en cuenta dichas peculiaridades (27). De forma similar, MÚZQUIZ VICENTE-ARCHE resalta que *«la especialidad de esta actividad forestal deviene del período de producción forestal diferente, en la gran mayoría de los casos, al de otras actividades económicas e incluso de otras actividad agrarias»* (28).

Sin embargo, como hemos señalado, no se ha previsto un régimen fiscal especial para las Sociedades Forestales, por lo que serán de aplicación los preceptos que regulan con carácter general el Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión.

De los preceptos de la LIS que pueden dar lugar a una corrección de la base imponible, cabe destacar el artículo 19.6 de la LIS, referente a las subvenciones para la explotación de fincas forestales (29), conforme al cual, no se integrarán en la base imponible dichas subvenciones, cuando las fincas forestales se gestionen 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, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años (30).

Como ha señalado MÁRQUEZ MOLERO, este alivio de la carga fiscal constituye una buena base de partida para una política forestal activa basada en instrumentos tributarios, si bien considera que, dados los limitados rendimientos que se obtienen de esta actividad frente a la importancia del objetivo de conservación de los espacios naturales, se ha de adecuar la tributación de dichos rendimientos, aliviando su carga fiscal a su características esenciales, como son, la irregularidad de los rendimientos, las cuantiosas inversiones de capital y de conservación exigidas y los elevados riesgos (incendios y plagas) (31), pudiendo añadirse, con FERNÁNDEZ ORTE, que las externalidades de los montes son capitalizadas por la sociedad en su conjunto (32).

En el caso de aplicarse el régimen fiscal especial de entidades de reducida dimensión, se prevén diversos incentivos consistentes en:

- La posibilidad de amortizar de forma libre los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas a condición del incremento de la plantilla,
- La amortización acelerada (duplo) de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas.
- La deducibilidad de la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias, hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.
- La minoración hasta el 10% de la base imponible por aplicación de la reserva de nivelación.

3.3.3. Tipo de gravamen

No previéndose especialidad alguna para las Sociedades Forestales, estas entidades tributarán al tipo general, que se encuentra fijado en el 28%, para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 y en el 25%, para los ejercicios iniciados partir de 1 de enero de 2016. En consecuencia, las Sociedades Forestales no disfrutarán de ningún tipo reducido que permita tomar en consideración las especialidades de las rentas de carácter forestal.

3.4. Deducción por gastos e inversiones para la protección del monte

La gran especialidad introducida por la Ley 21/2015 ha sido la creación de una deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades del 10 por ciento de los gastos o inversiones que realicen las sociedades forestales en el período impositivo en la conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte.

De acuerdo con lo indicado en el Preámbulo de dicha ley, este incentivo fiscal se introduce con el objeto de incentivar las agrupaciones de propietarios y la mejora en la sostenibilidad de los montes. Siguiendo a MÁRQUEZ MOLERO, las particularidades de los montes justifican un trato fiscal diferenciado, que atienda a sus externalidades positivas como reserva biológica, a la notable irregularidad de sus rendimientos, a las cuantiosas inversiones iniciales y, posteriormente, a los importantes gastos de conservación, mejora y vigilancia, evitándose así las situaciones de abandono y consiguiente

degradación del monte por falta de estímulo a su conservación (33) . Pues bien, esta deducción se orienta precisamente a combatir dichas situaciones de abandono y degradación mediante el otorgamiento de un incentivo para las actividades de conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte.

Por ello, hemos de comenzar valorando positivamente la introducción de esta deducción, al contrario de la eliminación de su hermana mayor, la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente, que se encontraba regulada en el artículo 39 del TRLIS y que ha sido suprimida por la LIS (34) .

Por lo que se refiere a los elementos configuradores de este incentivo fiscal, las Sociedades Forestales podrán acceder a él mediante la realización de gastos o inversiones en el período impositivo, en la conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte.

3.4.1. **Ámbito subjetivo: las Sociedades Forestales**

Como hemos indicado, únicamente podrán beneficiarse de la deducción las sociedades forestales a que se refiere la nueva disposición adicional quinta de la Ley 43/2003. Al objeto de posibilitar que la deducción se pudiera aplicar por más contribuyentes y no solo a las sociedades forestales, el Grupo Parlamentario Catalán en el Senado Convergència i Unió (GPCIU) presentó la enmienda nº 146, la cual finalmente no prosperó (35) .

3.4.2. **Ámbito objetivo: inversiones y gastos**

Por lo que se refiere a la estructura del incentivo, en primer lugar cabe destacar la amplitud con la que se configura, al accederse a él mediante la realización tanto de gastos como de inversiones, un "formato" prácticamente desconocido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (cabe citar la extinta deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación), puesto que este tipo de deducciones se han configurado tradicionalmente para uno u otro tipo de partidas o, en caso de compatibilizarse, previéndose distintos tipos de deducción (por ejemplo, la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica).

En este sentido, cabe recordar las recientemente derogadas deducciones por inversiones medioambientales, las cuales, como su propia denominación indica, no permitían que fueran objeto de este beneficio fiscal, los gastos medioambientales. Para evitar esta limitación, MATA RODRÍGUEZ propuso una nueva redacción del precepto, de forma que el objeto de la deducción pudiera extenderse a los gastos en medidas para la prevención de la contaminación, estudios de impacto ambiental, campañas publicitarias para la concienciación pública, revisiones técnicas de instalaciones y vehículos industriales, y procedimientos de calidad y otros análogos, justificándolo en la demanda social de conservacionismo del medio ambiente y de alcanzar el equilibrio entre los intereses económicos y ambientales (36) . En este mismo sentido, en relación con la Reserva por Inversiones en Canarias, se ha criticado la exclusión de los gastos ambientales como alternativa para la materialización de los compromisos de inversión, considerando que, en determinadas circunstancias, este tipo actuaciones pueden ser tanto o más eficaces que las inversiones, poniéndose como ejemplo los gastos en investigación y desarrollo, formación y educación (37) . Por el contrario, cabe reseñar, como hacen HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN, que la normativa foral vasca permite deducir, no sólo las inversiones en activos fijos, sino también determinados gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados (38) , alcanzándose de esta forma un mayor nivel de protección ambiental.

Por lo tanto, hemos de valorar positivamente la configuración de la deducción como un incentivo que actúa tanto sobre los gastos, como sobre las inversiones, lográndose así extenderse su ámbito y, en consecuencia, su eficacia.

3.4.3. **Ámbito objetivo: conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte**

En segunda lugar, podrán beneficiarse de la deducción, las inversiones y gastos realizados para la «*conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte*».

Si bien la regulación del incentivo no define estos conceptos, la configuración de la deducción nos recuerda, en lo que a su objeto se refiere, a la reducción en la base imponible prevista para las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (artículo 112 de la LIS), cuando apliquen sus beneficios a determinados finalidades protectoras del monte:

a) Inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado. La DGT ha considerado que tienen cabida en este concepto:

— La construcción y acondicionamiento de un galpón de carácter agrícola y forestal para guardar maquinaria forestal y los aperos de trabajo (labores de plantación, extinción de incendios, etc.); la compra de un tractor de uso agrario-forestal para labores dentro de la comunidad y para los comuneros; y la construcción y reparación de pistas forestales, pueden considerarse inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado, teniendo en cuenta, en el caso del galpón y el tractor, que su destino ha de ser dicha conservación, mejora, protección, acceso y servicios (consulta V1824-08, de 13 de octubre de 2008).

— La compra de maquinaria y material forestal necesario para las labores silvícolas, los tratamientos silvícolas y repoblaciones forestales, la recuperación de zonas degradadas (zonas húmedas, restitución del terreno), la recuperación de muros perimetrales del monte (obras de reconstrucción del muro delimitador del perímetro del monte, con el objeto de definir claramente los límites del mismo), el levantamiento topográfico del perímetro del monte con la finalidad de delimitar la propiedad del monte (consulta V2688-09, de 7 de diciembre de 2009).

— La adquisición de terrenos de titularidad privada para su correcta gestión, permitiendo la creación de una banda perimetral que mejore la prevención y defensa contra incendios forestales y de la efectividad de los tratamientos de especies arbóreas invasoras, el aumento de la accesibilidad del monte mediante la recuperación de caminos tradicionales, el aumento de la zona de esparcimiento y recreo para los usuarios del monte, la mejora del disfrute de los usuarios mediante la recuperación y puesta en valor del patrimonio etnográfico existente y el aumento de la superficie de determinadas especies conforme al cumplimiento de la normativa de incendios (consulta V2688-09, de 7 de diciembre de 2009).

— Las cantidades destinadas a la repoblación del monte (consultas 2509-00 a 2521-00, de 27 de diciembre de 2000).

b) Gastos de conservación y mantenimiento del monte (39) . La DGT ha considerado que pueden considerarse gastos de conservación y mantenimiento del monte, los gastos salariales derivados de la contratación de la brigada forestal, cuya función es la vigilancia del monte, la limpieza del monte, y tareas de prevención de incendios forestales, y de la contratación de ingenieros técnicos forestales en concepto de tratamiento de plagas forestales. Asimismo, la compra de maquinaria y material forestal necesario para las labores silvícolas, tratamientos silvícolas y repoblaciones forestales, la recuperación de zonas degradadas (zonas húmedas, restitución del terreno), la recuperación de muros perimetrales del monte (obras de reconstrucción del muro delimitador del perímetro del monte, con el objeto de definir claramente los límites del mismo), el levantamiento topográfico del perímetro del monte con la finalidad de delimitar la propiedad del monte, la redacción del proyecto de ordenación del monte y la redacción de otros trabajos (estudio de la evolución y límites del monte con el objeto de que se delimite la propiedad del monte; estudio de hábitats presentes, fauna, flora, etc. en general estudios para aumentar el conocimiento del monte), en la medida que tengan como finalidad garantizar la supervivencia y mejora de los valores del monte (consulta V2688-09, de 7 de diciembre de 2009).

c) Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social (40) .

Estas medidas podrían quedarse cortas a la vistas de algunas de las propuestas más generales que se presentaron durante la tramitación parlamentaria. Así, por ejemplo, las enmiendas 114 y 186 presentadas en el Senado por el Grupo Parlamentario Socialista (GPS) y por el Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (GPEPC), respectivamente, propusieron la introducción de una disposición adicional nueva con el siguiente texto: *«El Gobierno acordará medidas de incentivo fiscal dentro del Plan de fiscalidad ecológica, para posibilitar y hacer viable la actividad forestal, y fomentar la producción y consumo de madera, incluido el aprovechamiento de la biomasa, en términos equivalentes a los países de la Unión Europea»*. De esta forma , señala la justificación de las enmiendas, se incrementaría la competitividad de los territorios con superficies forestales, con la finalidad de atraer inversiones a territorios que preservan el patrimonio natural.

A diferencia de la extinta deducción por inversiones para la protección del medio ambiente, no se condiciona la aplicación del incentivo fiscal a la obtención de una certificación de convalidación de las inversiones y gastos por parte de la Administración ambiental competente y ello a pesar de que la Ley de Montes prevea en su artículo 35 que *«las Administraciones públicas promoverán el desarrollo de los sistemas de certificación forestal voluntarios, transparentes y no discriminatorios»*, definiéndose la certificación forestal como el *«procedimiento voluntario por el que una tercera parte independiente proporciona una garantía escrita, tanto de que la gestión forestal es conforme con criterios de sostenibilidad, como de que se realiza un seguimiento fiable desde el origen de los productos forestales»*.

3.4.4. Tipo de la deducción

Las anteriores inversiones y gastos para la conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso del monte podrán beneficiarse de una deducción del 10% de su importe, sin distinguirse diferentes tipos en función de que se trate de inversiones o de gastos.

Dicho porcentaje de deducción, coincidente con el originalmente previsto para la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente en el período 1997-2006, queda lejos del que propuso el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) en su enmienda nº 118 en el Congreso, que ascendía al *«30% de las inversiones realizadas en fincas forestales, destinadas a cumplir con los objetivos previstos en sus correspondientes instrumentos de gestión o planificación forestal, aplicable directamente en la cuota del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades»*.

Resulta igualmente destacable la ausencia de un tipo incrementado para aquellos gastos que superen los efectuados en los años anteriores, de forma similar a lo que ocurre en la deducción por gastos de actividades de investigación y desarrollo o en

la deducción por creación de empleo para discapacitados. La modulación de la deducción en función del gasto incremental fomentaría no solo el mantenimiento de las actuaciones protectoras del monte, sino la profundización en las mismas.

Por otra parte, también cabe señalar que no se prevé ninguna medida específica para aquellas Sociedades Forestales que reúnan las condiciones para calificarse como entidades de reducida dimensión, cuyos beneficios fiscales han quedado muy mermados con la supresión del tipo reducido del que venían disfrutando para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Así, podría haberse contemplado el establecimiento de porcentajes superiores de deducción, el reembolso de la deducción cuando la empresa no disponga de cuota suficiente para compensarla (como ocurre para las deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica o la deducción por inversiones en producciones cinematográficas o de obras audiovisuales) o el establecimiento de una deducción específica para este tipo de empresas.

3.4.5. Límites de la deducción

Por otra parte, la Disposición adicional decimotercera dispone que esta deducción estará sometida a los límites y condiciones establecidos en el artículo 39 de la LIS, conjuntamente con las allí señaladas.

En consecuencia, esta deducción se practicará una vez realizadas las deducciones para evitar la doble imposición y bonificaciones reguladas en los Capítulos II y III del Título VI de la LIS (41). En consecuencia, en el caso de que la cuota, una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones mencionadas, no sea superior a cero, la deducción no podría aplicarse en el ejercicio de su generación.

Asimismo, el precepto añade una restricción adicional al limitar la cuantía conjunta de todas las deducciones, a un 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones (cuota íntegra ajustada). Sin embargo, este límite se elevará hasta el 50% (42) para el conjunto de las deducciones, cuando la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica exceda, por sí misma, del 10% de la cuota íntegra ajustada.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas (43), como consecuencias de las normas anteriores, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos (44).

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- a) En las entidades de nueva creación.
- b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal, la aplicación o capitalización de reservas (45).

A esos efectos, la DGT, en relación con la antigua deducción del artículo 39.3 del TRLIS por inversiones en instalaciones y equipos para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables, ha señalado que los «resultados positivos» se refieren a los «beneficios desde un punto de vista contable, cualquiera que sea la base imponible correspondiente al mismo (46)», siempre y cuando «la obtención de tales beneficios se produzca dentro del plazo de prescripción de cuatro años correspondiente al período impositivo en que nazca el derecho a deducir correspondiente a las inversiones realizadas por el sujeto pasivo». De esta forma, señala la consulta, si las inversiones se han realizado durante los ejercicios 2006 a 2008, pero la entidad no obtuviese beneficios hasta el ejercicio 2018, habría transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años de las inversiones realizadas en el ejercicio 2008, por lo que no cabrá diferir el cómputo de los plazos legalmente establecidos, los cuales comenzarán a computar a partir de la fecha de conclusión del período impositivo en que haya nacido el derecho a la correspondiente deducción (DGT V0651-09, de 31 de marzo de 2009). En el mismo sentido se pronuncia la consulta de la DGT de 7 de diciembre de 2005 (V2470-05).

3.4.6. Mantenimiento de la inversión

Conforme al artículo 39 del TRLIS, no es suficiente para disfrutar de esta deducción la realización de determinadas inversiones, sino que los elementos patrimoniales afectos a la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente deberán permanecer en funcionamiento (47) durante cinco años, o tres, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuere inferior (48). Para la calificación de un bien como mueble o inmueble, a estos efectos, habrá de acudirse a los criterios de Derecho Civil (49).

En el caso de incumplimiento de este requisito de mantenimiento, el mismo artículo establece que, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora (50).

3.4.7. Incompatibilidad de la deducción con otros incentivos fiscales

El apartado 4 del artículo 39 dispone que «una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una

deducción en la misma entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad».

Su origen se encuentra en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que dio dicha redacción al artículo 44 del TRLIS para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013. Con esta nueva redacción se trató de poner final a la intensa polémica que se había generado con la redacción original del TRLIS sobre la compatibilidad de la deducción por inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente y el resto de deducciones reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, en la que la posición restrictiva de la Dirección General de Tributos (V0408-06, de 8 de marzo de 2006, y V2171-08, de 19 de noviembre de 2008) había sido enmendada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de junio de 2010, conforme a la cual la normativa entonces vigente no establecía incompatibilidad alguna entre las deducciones para una misma inversión (51).

Por lo tanto, la redacción del artículo 39.4 del TRLIS, continuista de la prevista en el artículo 44 del TRLIS, pone fin a esta polémica, de forma que la deducción prevista para las Sociedades Forestales será incompatible con cualquier otra deducción para la misma inversión (52).

3.4.8. Comprobación de la deducción

El apartado 6 del artículo 39 dispone que el derecho de la Administración para comprobar las deducciones prescribirá a los 10 años, a contar desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- BORRÁS AMBLAR, Fernando y NAVARRO ALCÁZAR, José Vicente, «Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley de Emprendedores», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 369, diciembre de 2013.
- DANS DEL VALLE, Francisco; MOLINA RODRÍGUEZ, Fernando; RAPOSO ARCEO, Juan Jesús y ROMERO GARCÍA, Ángel, «La viabilidad de la gestión del monte privado en España: propuestas para una nueva fiscalidad forestal», *Agricultura y Sociedad*, nº 85, enero-abril 1998.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio, «Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común», en RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 2ª edición, 2010.
- FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, «La variable medioambiental en la imposición estatal», *Crónica Tributaria*, nº 132, 2009.
- FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, «Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en los territorios forales históricos tras la nueva normativa foral», *Forum Fiscal*, nº 195, 2014.
- GARCÍA GARCÍA, Concepción, «Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común», en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª edición, 2008.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor, «La protección fiscal del medio ambiente y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias: la Reserva para Inversiones en Canarias», en YÁBAR STERLING, Ana (Ed.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, «La deducción por inversiones en instalaciones ambientales», *Quincena Fiscal*, nº 11, 1 de junio de 1997.
- MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «La fiscalidad de los montes en España», *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía 2/2003*, Fundación Biodiversidad, Madrid, 2003.
- MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «La fiscalidad de los montes en España», en BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004.
- MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «Medidas para la protección fiscal de los espacios naturales», *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, octubre de 2006.
- MARTÍN MATEO, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo IV (Actualización), Edisofer, Madrid, 2003.
- MATA RODRÍGUEZ, Miguel, «Impuesto sobre Sociedades: deducción por inversiones en protección del medio

ambiente. Especial referencia a los residuos industriales», *Quincena Fiscal*, nº 4, 15 de febrero de 2000.

— MORENO MOLINA, José Antonio y DOMÍNGUEZ ALONSO, A. Patricia, «Protección del bosque», en ORTEGA ALVAREZ, Luis y ALONSO GARCÍA, M^a Consuelo (Dirs.), *Tratado de Derecho Ambiental*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

— MÚZQUIZ VICENTE-ARCHE, José I., «La afección de bienes a la actividad forestal y sus consecuencias tributarias en la imposición directa», *Estudios Agrosociales y Pesqueros*, nº 198, 2003, pág. 184.

— RODRÍGUEZ VICIANA, Marta; DÍAZ GUTIÉRREZ, Ignacio; ALONSO SALCEDO, Iñigo y PÉREZ AGUILAR, María, «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», en Sanfrutos Gambín, Eduardo (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General (Parte II)*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

— TANDAZO RODRÍGUEZ, Ada Violeta, *La fiscalidad de los bosques: un estudio comparado entre España y Perú* [Tesis Doctoral], Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2013.

Notas

- (1) Fundamentalmente la Sentencia del Tribunal Constitucional 49/2013, de 28 de febrero, la Sentencia del Tribunal Constitucional 84/2013, de 13 de abril, y la reciente Sentencia 97/2013, de 23 de abril, en que los recurrentes han sido, respectivamente, las Comunidades Autónomas de Cataluña, La Rioja y Castilla y León.
Ver Texto
- (2) Aprobado en el pleno de los días 22 y 23 de abril de 2015 y publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 4 de septiembre de 2015.
Ver Texto
- (3) Dicha multifuncionalidad es asimismo destacada por el Plan de Activación Socioeconómica del Sector Forestal del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente de enero de 2014 y, en particular, su importancia como «fuente de recursos naturales, proveedores de múltiples servicios ambientales (protección del suelo y del ciclo hidrológico, fijación del carbono atmosférico, depósito de la diversidad biológica y elemento fundamental del paisaje), así como la importancia de sus productos como recursos naturales renovables». Disponible en la dirección web <http://www.magrama.gob.es/es/desarrollo-rural/temas/politica-forestal/plan-pasfor/> (último acceso: 6 de septiembre de 2015). Como señala TANDAZO RODRÍGUEZ, «la importancia de los bosques no se mide únicamente atendiendo al factor económico, debe tenerse en cuenta sino también su valor como recurso para las generaciones futuras y su incidencia sobre el medio ambiente y el cambio climático», TANDAZO RODRÍGUEZ, Ada Violeta, *La fiscalidad de los bosques: un estudio comparado entre España y Perú* [Tesis Doctoral], Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2013, pág. 210.
Ver Texto
- (4) MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «Medidas para la protección fiscal de los espacios naturales», *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, octubre de 2006, pág. 43.
Ver Texto
- (5) Págs. 129-130, disponible en la dirección web http://www.magrama.gob.es/es/desarrollo-rural/temas/politica-forestal/planificacion-forestal/politica-forestal-en-espana/pfe_estrategia_forestal.aspx (último acceso: 6 de septiembre de 2015).
Ver Texto
- (6) Pág. 134.
Ver Texto
- (7) Plan Forestal Español, aprobado por el Consejo de Ministros de 5 de julio de 2002, pág. 109, disponible en la dirección web http://www.magrama.gob.es/es/desarrollo-rural/temas/politica-forestal/pfe_tcm7-30496.pdf (último acceso: 6 de septiembre de 2015). Este documento señala previamente lo siguiente (pág. 66):

«Para progresar en la consecución de los objetivos anteriores las administraciones públicas deberán plantearse fórmulas para valorar los bienes y servicios que los montes están prestando a la sociedad, conocidos como externalidades, y compensar adecuadamente a

los propietarios.

En particular, habría que compensar las posibles restricciones patrimoniales impuestas por razones de conservación de la biodiversidad, la capacidad de fijación de carbono atmosférico en la biomasa forestal y la contribución a la reducción de la degradación del suelo y del ciclo hidrológico que proporcionan la cubierta vegetal y las prácticas silvícolas.

En el futuro se buscarán fórmulas para financiar estas compensaciones a través de subvenciones y otras figuras fiscales que repercutan solidariamente tanto sobre los beneficiarios de estas externalidades, como sobre los utilizadores o contaminadores de recursos naturales».

Ver Texto

- (8) Disponible en la dirección web <http://www.magrama.gob.es/es/desarrollo-rural/temas/politica-forestal/plan-pasfor/> (último acceso: 6 de septiembre de 2015). El referido Plan reconoce asimismo como fortalezas del sector la existencia de reducciones fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para terrenos rústicos de naturaleza forestal y la existencia de exenciones fiscales en los impuestos del monte como bien patrimonial.

Ver Texto

- (9) Estas agrupaciones de propietarios deberán reunir la totalidad de los siguientes requisitos:

a) Tener la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada, de acuerdo con lo estipulado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y por el resto de la legislación de carácter mercantil que les resulte de aplicación.

b) Tener su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Galicia.

c) Acreditar el cumplimiento de determinados requisitos relativos a cuestiones, tales como la superficie forestal mínima a gestionar conjuntamente, la delimitación de la superficie forestal gestionada, la elaboración de un instrumento de planificación de la gestión forestal, la definición de su objeto social, el régimen de capital y participaciones sociales, los sistemas de cesión de derechos de uso y aprovechamiento de parcelas forestales y su valoración, régimen de transmisión de las participaciones y los derechos de adquisición preferente, condiciones de acceso de nuevos socios, la junta general de socios, la tipología, composición y funcionamiento del órgano de administración, los acuerdos previos sobre distribución de resultados, valoración de las participaciones en caso de separación de socios, el derecho de exclusión o la disolución y liquidación de la sociedad.

d) Inscribirse en el Registro de Sociedades de Fomento Forestal, que se regula en el propio Decreto.

Ver Texto

- (10) MARTÍN MATEO, Ramón, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo IV (Actualización), Edisofer, Madrid, 2003, págs. 275-297, en particular págs. 279-280 y 290-291. Por su parte, MORENO MOLINA y DOMÍNGUEZ ALONSO, en relación con los bosques, distinguen tres tipos de funciones que los mismos desarrollan en la actualidad:

— Funciones ecológicas o reguladoras de la dinámica de la biosfera, mencionando su importancia para la protección del suelo contra la erosión, servir de hábitat para fauna y flora, la mejora de la calidad de las aguas y su influencia sobre la atmósfera como sumidero de dióxido de carbono y otros gases de efecto invernadero.

— Servicios sociales en sentido amplio, al desarrollar funciones culturales, educativas, recreativas y de mejora de calidad de vida y ser motor del ecoturismo y del desarrollo rural.

— Funciones de carácter estrictamente económico, relacionadas con el aprovechamiento de productos forestales.

MORENO MOLINA, José Antonio y DOMÍNGUEZ ALONSO, A. Patricia, «Protección del bosque», en ORTEGA ÁLVAREZ, Luis y ALONSO GARCÍA, M^a Consuelo (Dirs.), *Tratado de Derecho Ambiental*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 564-565.

Ver Texto

- (11) MÚZQUIZ VICENTE-ARCHE, José I., «La afección de bienes a la actividad forestal y sus consecuencias tributarias en la imposición directa», *Estudios Agrosociales y Pesqueros*, nº 198, 2003, pág. 184.

Ver Texto

- (12) MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «La fiscalidad de los montes en España», *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía 2/2003*, Fundación Biodiversidad, Madrid, 2003, págs. 38-39.

Ver Texto

- (13) MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «La fiscalidad de los montes en España», *op. cit.*, págs. 7-8.

Ver Texto

- (14) MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, *Medidas para la protección fiscal de los espacios naturales*, op. cit., pág. 45. Advierte además este autor, que cualquier medida de alivio fiscal tendría escaso impacto recaudatorio, pero supondría un estímulo suficiente para los objetivos prioritarios de la Administración forestal.

Ver Texto

- (15) Artículo 4: «*Los montes, independientemente de su titularidad, desempeñan una función social relevante, tanto como fuente de recursos naturales y sustento de actividades económicas como por ser proveedores de múltiples servicios ambientales, entre ellos, de protección del suelo y del ciclo hidrológico; de fijación del carbono atmosférico; de depósito de la diversidad biológica y como elementos fundamentales de la conectividad ecológica y del paisaje.*».

Ver Texto

- (16) Por lo que compartido con TANDAZO RODRÍGUEZ que «*el planteamiento normativo es adecuado, pero su desarrollo ha sido del todo insuficiente*», TANDAZO RODRÍGUEZ, Ada Violeta, *La fiscalidad de los bosques*, op. cit., pág. 212.

Ver Texto

- (17) Enmienda nº 8 en el Congreso del Grupo Parlamentario de Unión Progreso y Democracia.

Ver Texto

- (18) Congreso: enmienda nº 60 del Grupo Parlamentario de Unión Progreso y Democracia, enmienda nº 86 del Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural, enmienda nº 161 del Grupo Parlamentario Socialista. Senado: enmienda nº 43 de don Jesús Enrique IGLESIAS FERNÁNDEZ (GPMX) y de don José Manuel MARISCAL CIFUENTES (GPMX), enmienda nº 88 del Grupo Parlamentario Socialista (GPS), enmienda nº 161 del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (GPEPC), enmienda nº 205 del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (GPEPC).

Ver Texto

- (19) «*El Gobierno acordará medidas de incentivo fiscal, dentro del Plan de fiscalidad ecológica, para posibilitar y hacer viable la actividad forestal, y fomentar la producción y consumo de madera, incluido el aprovechamiento de la biomasa, en términos equivalentes a los países de la Unión Europea*» (Enmienda nº 114 del Grupo Parlamentario Socialista (GPS) en el Senado y enmienda nº 186 del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (GPEPC) en el Senado).

Ver Texto

- (20) Cuya redacción deriva de la enmienda nº 187 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso.

Ver Texto

- (21) Esta justificación es la misma que recoge la enmienda nº 199 en el Congreso del Grupo Parlamentario Popular, en la que encuentra origen este régimen fiscal.

Ver Texto

- (22) Entre otras, consultas de 27 de marzo de 2015 (V1001-15), de 17 de abril de 2015 (V1215-15), 24 de abril de 2015 (V1253-15).

Ver Texto

- (23) Se puede citar como precedente, el artículo 12.3 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, el cual dispone que:

«A los efectos de lo establecido en el apartado 2 del artículo 96 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [actual artículo 89.2 de la LIS], se presumirá que las operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII del dicho texto refundido, se efectúan con un motivo económico válido cuando la finalidad de dichas operaciones sea la creación de una o varias sociedades susceptibles de acogerse al régimen fiscal especial de las SOCIMI regulado en la presente Ley, o bien la adaptación, con la misma finalidad, de sociedades previamente existentes».

Por tanto, el citado precepto establece una presunción, en el sentido de que las operaciones de reestructuración que se realicen con la finalidad de crear sociedades susceptibles de aplicar el régimen fiscal de las SOCIMI o adaptar sociedades preexistentes para la aplicación de dicho régimen fiscal se consideran económicamente válidas (V2759-13, de 19 de septiembre de 2013). Ahora bien, la diferencia con el nuevo régimen de las Sociedades Forestales es que, como ha señalado la DGT, el citado régimen de presunción se

refiere exclusivamente a la exigencia de motivos económicos válidos prevista en el apartado 2 del artículo 89 de la LIS, de manera que deben cumplirse los restantes requisitos exigidos para la aplicación del régimen fiscal especial, como puede ser, que la operación a realizar tenga cabida entre las contempladas en el mismo (V2487-13, de 25 de julio de 2013). Por el contrario, en el caso de las Sociedades Forestales, la generosa redacción del apartado 7 de la Disposición adicional quinta no se limita a una mera presunción de existencia de motivos económicos válidos, sino que directamente permite aplicar el régimen fiscal especial sin necesidad de requisitos adicionales.

Ver Texto

- (24) La Estrategia Forestal Española se planteaba la posibilidad de otorgar un tratamiento específico o de establecer ciertas especialidades que diferencien las rentas forestales de las rentas sometidas a los regímenes generales, pág. 130.

Ver Texto

- (25) En relación con este requisito cuantitativo, el artículo 101 de la LIS prevé tres especialidades:

Quando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Quando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios, en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión, tanto en aquel período como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último. Esta regla será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación acogida al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión, tanto en el período impositivo en que se realice la operación, como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último.

Ver Texto

- (26) Similar conclusión alcanza con carácter general TANDAZO RODRÍGUEZ, afirmando que «*como consecuencia de esta fragmentación de la propiedad la mayoría de los titulares de explotaciones forestales, debido al poco volumen de la actividad, se constituirán en entidades de reducida dimensión*», añadiendo, no obstante, que no se trata «*de un diseño buscado por el legislador ni responde a un plan sistemático para fomentar la explotación sostenible de los bosques*», TANDAZO RODRÍGUEZ, Ada Violeta, *La fiscalidad de los bosques*, op. cit., págs. 95-96 y 217.

Ver Texto

- (27) HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 301-302. En relación con distintas propuestas para adaptar el régimen fiscal a la realidad de la actividad forestal, véase DANS DEL VALLE, Francisco, MOLINA RODRÍGUEZ, Fernando, RAPOSO ARCEO, Juan Jesús y ROMERO GARCÍA, Angel, «La viabilidad de la gestión del monte privado en España: propuestas para una nueva fiscalidad forestal», *Agricultura y Sociedad*, nº 85, enero-abril 1998, págs. 67-94.

Ver Texto

- (28) MÚZQUIZ VICENTE-ARCHE, José I, «La afección de bienes a la actividad forestal...», op. cit., pág. 184.

Ver Texto

- (29) Cuyo tratamiento fiscal se introdujo por la Disposición final quinta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Esta disposición, como señala MÁRQUEZ MOLERO, vino a equiparar el tratamiento de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades con el de los sujetos pasivos del IRPF, ya que para estos últimos esta exclusión de gravamen se había

introducido con anterioridad por la Disposición adicional decimonovena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (en la actualidad, se encuentra contemplada en la Disposición adicional cuarta de la LIRPF). Para este autor, la regulación introducida por la Ley 40/1998, posteriormente trasladada al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, «supuso una considerable mejora sobre la situación fiscal anterior que contemplaba la deducción en la base imponible del IRPF de las subvenciones a la inversión (quedando excluidas las subvenciones en la explotación) en explotaciones forestales, siempre que la actividad estuviera planificada y el período de producción fuera igual o superior a treinta años (Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, Disposición Adicional decimotercera)». MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «La fiscalidad de los montes en España», en BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel (Dir.), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, Madrid, 2004, págs. 264-265 y 268; MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «La fiscalidad de los montes en España», *op. cit.*, págs. 29 y 34.

Ver Texto

(30)

La DGT ha señalado que, cumpliéndose estos requisitos, no se integrarán en la base imponible:

— La subvención satisfecha por la Diputación Provincial al titular de la explotación de esta finca forestal en una zona de interés ecológico excepcional, que es gestionada conforme a un plan aprobado por la Comunidad Autónoma respectiva y cuyo carácter de reserva forestal impide la realización de trabajos silvícolas preparatorios y de aprovechamiento durante un período de veinticinco años (consulta V1730-11, de 5 de julio de 2011).

— La subvención a fondo perdido destinada a la gestión forestal sostenible de una finca forestal gestionada desde el año 2000 de acuerdo con un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal debidamente aprobado por la Generalitat de Catalunya, habiendo supeditado el organismo que ha concedido la subvención el pago de la misma a la modificación del Instrumento de Ordenación Forestal con el fin de incluir el concepto de reserva forestal por un período de 25 años en los terrenos objeto de subvención, modificación que ha sido aprobada por el Centro de la Propietat Forestal de la Generalitat de Catalunya (consulta V1730-10, de 5 de julio de 2011).

— La ayuda para inversiones no productivas en bosques y terrenos forestales, regulada por la Orden de 15 de mayo de 2008, de la Consejería de Medio Ambiente y Desarrollo Rural de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, por la que se regulan las ayudas para inversiones no productivas en bosques y terrenos forestales (consultas V3076-11, de 27 de diciembre de 2011, y V0282-13, de 31 de enero de 2013).

En caso contrario, deberán incluirse en la base imponible las mismas en el periodo impositivo en que se registre el ingreso en el resultado contable de acuerdo con los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Ver Texto

(31)

Este autor destaca que cualquier alivio de la carga fiscal permite, a costa de una pequeña reducción de la recaudación, constituir un estímulo para los objetivos prioritarios de la Administración forestal, MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «Medidas para la protección fiscal de los espacios naturales», *op. cit.*, pág. 45.

Ver Texto

(32) FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, «La variable medioambiental en la imposición estatal», *Crónica Tributaria*, nº 132, 2009, pág. 118.

Ver Texto

(33) MÁRQUEZ MOLERO, Rafael, «La fiscalidad de los montes en España», *op. cit.*, págs. 11-12.

Ver Texto

(34) Advertía TANDAZO RODRÍGUEZ, en relación con la normativa vigente hasta el año 2014 que, tras la derogación del apartado 3 del artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que contemplaba la posibilidad de deducir las inversiones medioambientales relacionadas con el uso de la biomasa, la regulación española ignoraba el papel primordial de los bosques en la lucha contra el cambio climático, TANDAZO RODRÍGUEZ, Ada Violeta, *La fiscalidad de los bosques*, *op. cit.*, pág. 216. Podemos afirmar que tal situación se ha agravado aún más tras la completa desaparición de las deducciones por inversiones medioambientales en la reforma fiscal operada por la LIS.

Ver Texto

(35) Así lo había anunciado en el debate en el Congreso este Grupo parlamentario:

«Limitar estos incentivos a las sociedades forestales es un grave error. Estas sociedades, que ya existen en el texto legal —existen

dos experimentales en Galicia— no han tenido éxito alguno. Para fomentar la agrupación de productores forestales ya existen muchos modelos, como asociaciones o cooperativas que están haciendo un trabajo excelente. El camino a seguir es otro; intentaremos convencerles a ustedes y a la señora ministra. Hay que incentivar al propietario, y no lo conseguiremos si mantenemos solo estas bonificaciones para las sociedades forestales, pues la cesión del derecho de aprovechamiento de la finca cuando en los bosques se desarrollan multiplicidad de aprovechamientos y actividades diferentes, como aprovechar la madera, el pasto o el turismo, va en contra de que los propietarios cedan ese derecho, y más si la cesión tiene que ser, como plazo razonable, de al menos veinticinco años. Estos dos apartados son una barrera clara para que las sociedades forestales puedan avanzar y puedan crecer. Finalmente, incluso con la bonificación fiscal, no son suficientemente interesantes ante un sistema de módulos vigentes u otros incentivos similares que existen. Estos incentivos que proponemos se reconocen ya para entidades de custodia del territorio, fundaciones y otras organizaciones ecologistas, no queremos dejar a un lado a agricultores y silvicultores. Si hay ya entidades de custodia del territorio, fundaciones y organizaciones ecologistas que están incentivados, bonificados fiscalmente, no avanzar en ese sentido para agricultores y silvicultores significará perder una gran oportunidad de colaborar en la recuperación económica y desperdiciar el medio rural como verdadero catalizador de una economía basada en la inversión y en el aprovechamiento inteligente de los recursos naturales».

Ver Texto

- (36) MATA RODRÍGUEZ, Miguel, «Impuesto sobre Sociedades: deducción por inversiones en protección del medio ambiente. Especial referencia a los residuos industriales», *Quincena Fiscal*, nº 4, 15 de febrero de 2000, pág. 46.

Ver Texto

- (37) HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor, «La protección fiscal del medio ambiente y el Régimen Económico y Fiscal de Canarias: la Reserva para Inversiones en Canarias», en YÁBAR STERLING, Ana (Ed.), *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, págs. 496-497.

Ver Texto

- (38) HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando, «La deducción por inversiones en instalaciones ambientales», *Quincena Fiscal*, nº 11, 1 de junio de 1997, pág. 10. Para definir el suelo contaminado, FERNÁNDEZ ORTE acude tanto a la normativa ambiental autonómica como al artículo 3 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, el cual define el suelo contaminado como «*aquel cuyas características han sido alteradas negativamente por la presencia de componentes químicos de carácter peligroso procedentes de la actividad humana, en concentración tal, que comporte un riesgo inaceptable para la salud humana o el medio ambiente, de acuerdo con los criterios y estándares que se determinen por el Gobierno y así se haya declarado mediante resolución expresa*», FERNÁNDEZ ORTE, Jaime, «Incentivos fiscales a favor del medio ambiente en los territorios forales históricos tras la nueva normativa foral», *Forum Fiscal*, nº 195, 2014, pág. 27.

Ver Texto

- (39) Esa letra, siguiendo a GARCÍA GARCÍA, se añadió por la Ley 16/2007, de 4 de julio, con el objeto de adecuar este régimen a la realidad económica de la actividad desarrollada por los montes y favorecer el desarrollo medioambiental de los mismos, GARCÍA GARCÍA, Concepción, «Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común», en VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 2ª edición, 2008, págs. 1233-1234.

Sin embargo, a juicio de FERNÁNDEZ LÓPEZ, no parece muy justificada la introducción de esta letra, ya que los gastos de conservación y mantenimiento del monte tenían cabida en la letra a), referente a las inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado. Si bien, FERNÁNDEZ LÓPEZ no considera que el legislador haya querido así despejar las dudas entre los conceptos de inversión y gastos, en nuestra opinión, probablemente esa sea la razón que justifica este nuevo apartado. FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio, «Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común», en RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 2ª edición, 2010, págs. 1303-1304.

Ver Texto

- (40) La DGT ha señalado que «*tendrán la consideración de obras de interés social todas aquéllas actuaciones que beneficien a la colectividad en su conjunto y no a determinados individuos*» (entre otras, consulta V0070-10, de 20 de enero de 2010, consulta V2244-11, de 23 de septiembre de 2011, consulta V0066-13, de 11 de enero de 2013).

Ver Texto

- (41) «*De aquí se deduce que, la cantidad sobre la que gira el coeficiente límite es la cuota íntegra ajustada positiva que se determina restando de la cuota íntegra el importe de las deducción por doble imposición interna e internacional y, en su caso, las bonificaciones*» (DGT V1693-07, de 30 de julio de 2007).

Ver Texto

- (42) La Ley de Economía Sostenible preveía el incremento de este límite al 60% para los ejercicios iniciados a partir del 6 de marzo de 2011. No obstante, para todas las sociedades con ejercicio natural este incremento no ha llegado a tener efecto como consecuencia de las modificaciones introducidas inicialmente por Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, y posteriormente por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el sentido de fijar el límite en el 50%.

Ver Texto

- (43) En este caso, el límite incrementado es único y conjunto para las deducciones del ejercicio y las procedentes de ejercicios anteriores (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2002, JT 2003/36).

Ver Texto

- (44) Dieciocho años para las deducciones por investigación científica e innovación tecnológica.

Ver Texto

- (45) En este caso, el diferimiento del cómputo del plazo de aplicación únicamente aplicaría a las deducciones generadas a partir del año en que se produzca el saneamiento, pero no a las generadas en ejercicios anteriores que se encontraran pendientes de aplicación, según Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de julio de 2003, citada por RODRÍGUEZ VICIANA, Marta; DÍAZ GUTIÉRREZ, Ignacio; ALONSO SALCEDO, Iñigo y PÉREZ AGUILAR, María, «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», en SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General (Parte II)*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 1464.

Ver Texto

- (46) Se ha señalado que, «*la sujeción del inicio del cómputo del plazo al signo del resultado contable, en lugar de al resultado fiscal, puede llevar a situaciones en que, p.e., una sociedad de nueva creación que aplique una deducción generada en ejercicios anteriores en un ejercicio el que el que el resultado contable hubiere sido negativo, podría diferir conforme al citado criterio el cómputo del plazo de aplicación de las deducciones que quedaran pendientes*». Por esta razón, se ha considerado que «*desde un punto de vista fiscal, es más lógico en este sentido condicionar el inicio del cómputo del período de aplicación de las deducciones al ejercicio en que por primera vez, el resultado fiscal (base imponible) obtenido por el sujeto pasivo sea positivo*», RODRÍGUEZ VICIANA, Marta; DÍAZ GUTIÉRREZ, Ignacio; ALONSO SALCEDO, Iñigo y PÉREZ AGUILAR, María, «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», *op. cit.*, pág. 1463.

Ver Texto

- (47) La permanencia en funcionamiento implica la incorporación del elemento patrimonial al proceso productivo, excluyéndose, por tanto, los elementos patrimoniales cedidos a terceros, salvo que dicha cesión constituya el objeto económico del sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2003 o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 2 de noviembre de 2000, citadas por RODRÍGUEZ VICIANA, Marta; DÍAZ GUTIÉRREZ, Ignacio; ALONSO SALCEDO, Iñigo y PÉREZ AGUILAR, María, «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», *op. cit.*, pág. 1466.

Ver Texto

- (48) El concepto de vida útil ha sido también objeto de polémica. La DGT, en relación con la deducción por adquisición de vehículos poco contaminantes, se remite al artículo 1 del RIS, conforme al cual «*se entiende por vida útil el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual, es decir, es el período de tiempo en el que se agota la vida económica del activo*» (DGT V483-08, 3 de marzo de 2008).

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 26 de junio de 2008, también en relación con la deducción del artículo 39.2 del TRLIS, ha analizado la cuestión en relación con una empresa, dedicada a la actividad de arrendamiento de vehículos turismos y comerciales, que adquiriría los vehículos a las distintas marcas comerciales para su alquiler. El contrato incluía un pacto de recompra por parte del vendedor, fijándose el precio, plazo y demás condiciones de la recompra. En consecuencia, los vehículos permanecían en propiedad de la empresa por un período de tiempo de entre 12 y 18 meses. A juicio de la empresa, este era el plazo máximo, que por las especiales características de la actividad de alquiler de vehículos comerciales, estos son susceptibles de poderse dedicar a este tipo de actividad y este criterio ha sido ratificado con posterioridad por la Administración al admitir un plan especial de amortización para este tipo de vehículos.

En opinión de la Inspección, el concepto de «vida útil» no puede identificarse con el período en que, razonablemente, se espera que se produzcan ingresos, sino que la «vida útil» debe coincidir con la duración de la amortización, que para este tipo de activos está fijado en un plazo de siete años, criterio que parte de la asunción de que el valor residual de los vehículos debe ser nulo. De alguna manera, y si bien no se hace mención, el criterio de la Inspección parece apoyarse en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2002 (JUR 2003\143169) según la cual, el concepto de «vida útil» haría referencia al período de funcionamiento de las inversiones derivado de las tablas de coeficientes de amortización o de un plan especial de amortización.

El TEAC rechaza el criterio de la Inspección y señala que el concepto de «vida útil» fiscal no es un concepto objetivo y que debe atenderse a las circunstancias que concurren en la empresa, incluso de cara a practicar las amortizaciones, prueba de lo cual es que las amortizaciones pivotan sobre el concepto de «depreciación efectiva» y la posibilidad de solicitar un plan especial de amortización.

A estos efectos, y si bien el concepto fiscal de «vida útil» no ha de coincidir necesariamente con el concepto contable, se considera relevante la distinción que el nuevo PGC establece entre «vida útil» (período durante el cual la empresa espera utilizar el activo) y «vida económica» (período durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios), de forma que no han de coincidir necesariamente uno y otro concepto. Criterio que en este caso concreto se vería ratificado por la aprobación por la Administración de un plan especial de amortización.

Por tanto, el TEAC no encuentra justificado el criterio de la Administración de que el valor residual debe ser nulo (criterio que deriva de la consideración de que la vida útil es de siete años y no la duración del contrato), dado que no se encuentra adecuadamente justificado y, de hecho, de los argumentos anteriores se desprendería lo contrario.

Ver Texto

- (49) En este sentido se manifiesta la Dirección General de Tributos, al señalar que *«no contiene la normativa del Impuesto sobre Sociedades una definición de bienes muebles e inmuebles, por lo que se hace necesario acudir a la definición que de dichos bienes se establece en el Código Civil»* (DGT V3041-13, de 11 de octubre de 2013). En este caso, referente al mantenimiento de inversiones fotovoltaicas a efectos de la deducción del artículo 39.3 del TRLIS, el Centro Directivo acude al artículo 334 para señalar que *«las placas solares y sus soportes, en la medida en que puedan ser separados del terreno sobre el que se asientan sin menoscabo alguno, esto es, sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto, tendrán, por naturaleza, la consideración de bienes muebles»*. No obstante, conforme al mismo precepto, cabría plantearse *«si las placas solares y sus soportes, aún teniendo la calificación de bienes muebles son considerados por el Código Civil como inmuebles por destino», concluyendo que «en la medida en que la sociedad civil, no es titular del terreno sobre el que se asientan dichas placas, sino arrendataria del mismo, las citadas placas tendrán la consideración de bienes muebles a los efectos que aquí nos ocupan, por lo que el plazo de mantenimiento aplicable será de tres años, a efectos de lo dispuesto en el artículo 44 del TRLIS»*.

Ver Texto

- (50) Así recuerda la exigencia de este requisito la consulta de la DGT 1089-97, de 28 de mayo de 1997: *«la adquisición de elementos destinados a la protección del medio ambiente a través de estas operaciones podrán disfrutar de la deducción establecida en el artículo 35.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se cumplan las demás condiciones exigidas a dicha deducción y, además, se manifieste el requisito de permanencia en funcionamiento a que se refiere el artículo 37.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con carácter general a todas las deducciones reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades»*.

Ver Texto

- (51) El Tribunal advierte que, a diferencia de lo previsto en la Ley 61/1978, las reglas generales serán las siguientes:

— Únicamente se prevé la incompatibilidad subjetiva entre deducciones (no es posible que dos sujetos pasivos se tomen deducciones por una misma inversión).

— Pero no la incompatibilidad objetiva, pues, al contrario, la regla general será la de compatibilidad objetiva (es posible tomar más de una deducción por el mismo sujeto pasivo sobre una misma inversión).

Ver Texto

- (52) En el mismo sentido, en relación con la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente, BORRÁS AMBLAR, Fernando y NAVARRO ALCÁZAR, José Vicente, «Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley de Emprendedores», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 369, diciembre de 2013, pág. 89.

Ver Texto