



PONENCIA

## LA FISCALIDAD DE LA TRANSMISIÓN Y TENENCIA DEL NEGOCIO AGRARIO

Emilio Conde Fernández-Oliva, Profesor Hacienda Pública,  
Universidad San Pablo - CEU

Ricardo Calle Sáiz, Catedrático de Hacienda Pública y  
Derecho Fiscal de la Universidad Complutense de Madrid

### 1. LAS COORDENADAS DEL PLANTEAMIENTO

En una cuestión de tanta complejidad es esencial que la línea argumental a desarrollar se sitúe en unas coordenadas nítidamente definidas. Dos son, según se piensa, dichas coordenadas. Por una parte, las impositivas, con unos impuestos estatales esenciales afectando a la transmisión y tenencia del negocio agrario de las personas físicas, las más importantes en el sector agrario según se piensa: impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, e IVA. E inmediatamente hay que remitirse a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Pues bien, en el artículo 17 de dicha Ley se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento total o parcial en su territorio, y entre otros, de los impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el IVA. Y el artículo 19 matiza que “ los tributos cuyo rendimiento se cede a las comunidades Autónomas se regirán por la Ley General Tributaria, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, los Convenios o Tratados Internacionales, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria y de las propias Leyes de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general y, en los términos previstos en este Título (Título II), **por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo**”.

A los efectos que interesan en esta ocasión, procede dejar constancia del alcance de las competencias normativas (y de la cesión en el caso del IVA) en los impuestos que inciden sobre la transmisión y tenencia del negocio agrario:

1. En el **Impuesto sobre el Patrimonio**, las Comunidades Autónomas podrán asumir las competencias normativas sobre: **mínimo exento, tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota**. Y el artículo 39 añade que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. En el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

**Reducciones de la base imponible.** Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones intervivos, como mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante un aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que pueden acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. En todo caso, cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, estas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consiste en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

**Tarifa del impuesto.**

**Cuantía y coeficientes de patrimonio preexistente.**

**Deducciones y bonificaciones de la cuota**, aprobadas por la Comunidad Autónoma y que, en todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Paralelamente, el artículo 40 de la citada Ley 21/2001, reconoce que las Comunidades Autónomas podrán también regular los aspectos de gestión y liquidación, reteniendo el Estado la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración Autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia del contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

**3. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) **Tipo de gravamen**. Más concretamente y en relación con la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en concesiones administrativas; transmisión de bienes muebles e inmuebles; constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía; y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.

En la modalidad de actos jurídicos documentados, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.

b) **Deducciones y bonificaciones de la cuota**, que aprobadas por las Comunidades Autónomas sólo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen. En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado. Y al igual que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 41 reconoce a las Comunidades Autónomas la competencia para regular los aspectos de gestión y liquidación.

4. **En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)** solamente se cede a la Comunidad Autónoma el 35 por 100 del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido producido en su territorio. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponda al consumo en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del Impuesto sobre el Valor Añadido por Comunidades Autónomas. No se ceden, en ningún caso, competencias normativas.

Lo expuesto anteriormente configura una primera coordenada para el análisis y valoración: la relevancia del alcance de las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas en los impuestos que gravan la tenencia y la transmisión del negocio agrario (en el IVA, se insiste, no se ceden competencias normativas), lo que inmediatamente provoca la idea de necesidad de fragmentación en el tratamiento impositivo; es decir, la imposibilidad de uniformidad, en la medida en que se haga uso por las Comunidades Autónomas de dichas competencias normativas, como ya ha sucedido.

Definida la primera coordenada, la segunda tiene una doble proyección. Por una parte, el compromiso constitucional (artículo 130 de la Constitución) de que los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la pesca (y de la artesanía) a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles. Con el mismo fin, se dispensará un tratamiento especial a las zonas de montaña. Por otra parte, el condicionamiento que al sector agrario español ha impuesto la Política Agrícola Común, condicionamiento bien conocido (aunque algunos reconocen que, a pesar de todo, la Política Agrícola Común ha logrado una mejora de la productividad del sector y una relativa contención de los precios de los alimentos en origen) con resultados muy discutibles, pero que seguirá subsistiendo en el próximo futuro y generando especial incidencia en el sector agropecuario español de consolidarse los cambios anunciados en dicha Política.

Y también en el contexto de esta coordenada y en consonancia con la fragmentación impositiva apuntada, hay que retener que el artículo 148 de la Constitución reconoce que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias: 7ª) la agricultura y la ganadería, de acuerdo con la ordenación general de la economía; y, en un plano más general, 13º) el fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional.

Las dos coordenadas referidas conducen a la misma conclusión: la necesaria fragmentación en el tratamiento impositivo de la tenencia y transmisión del negocio agrario en consonancia con la distinta realidad del sector de cada Comunidad Autónoma y de las desiguales políticas aplicadas por éstas.

## **2. UNA VALORACIÓN DE LA FISCALIDAD VIGENTE SOBRE LA TENENCIA Y TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO AGRARIO**

Sin perjuicio de las peculiaridades introducidas por cada Comunidad Autónoma en cuanto a los impuestos que interesan en esta ocasión, puede partirse de la hipótesis real de que cada Comunidad Autónoma no introducirá medidas que puedan rebajar significativamente el tratamiento fiscal del sector agropecuario a nivel estatal. Por ello, en lo que sigue se realiza una valoración de dicha normativa.

a) En el **Impuesto sobre el Patrimonio** es cierto que este impuesto grava **a los bienes de naturaleza rústica** (por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, o el precio, contraprestación o valor de adquisición); **los bienes y derechos de personas físicas afectos a actividades empresariales** (por el valor que resulte de la contabilidad por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible; en defecto de la contabilidad la valoración que sea la que resulte de la aplicación de las demás normas del impuesto); y los **valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociadas o no en mercados organizados** (artículos 10, 11 y siguientes de la Ley 19/1991, de 6 de junio).

Pero no es menos cierto que el artículo 4.8, uno y dos, de la Ley 19/1991 regula una amplia exención que afecta al negocio agrario en los siguientes términos:

**Artículo 4.8.1:** estarán exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial, siempre que se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los anteriores requisitos.

**Artículo 4.8.2:** estarán exentas las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren como condiciones esenciales que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos el 5 por 100 computado de forma individual o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción; y que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Y un aspecto muy relevante, según se piensa, es que cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas referidas, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención. Como es fácil colegir, es generosa la normativa del impuesto aplicable al negocio agrario, y sólo cabría pensar en una suavización de las condiciones que motivan la exención del impuesto.

b) En el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** es también cierto que el impuesto grava, en lo que interesa en esta ocasión, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, y la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos. Es decir, este impuesto incide sobre el negocio agrario en estos supuestos que configura el hecho imponible (artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre).

Pero el artículo 20 de la citada Ley 29/1987, regula unas reducciones de relevante importancia desde la perspectiva de la adquisición por herencia, legado, donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos del negocio agrario. Así:

- **artículo 20.2.c:** en los casos en que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptado de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4 de la ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (anteriormente analizado) o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al

fallecimiento del causante, salvo que fallezca el adquirente dentro de este plazo. Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos expuestos. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

- **artículo 20.6** : en los casos de transmisión de participaciones inter vivos, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.8 de la ley del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la base liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

que el donante tuviese 65 años o más o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez

que si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión, no comprendiéndose entre las función de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

en cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición, obligación que también es de aplicación en los casos de adquisición mortis causa. Por supuesto, y en caso de no cumplirse los citados requisitos, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

La “generosidad” de este impuesto, con incidencia, por supuesto, sobre el negocio agrario es indiscutible. Si a ello se añaden las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, y deducciones y bonificaciones de la cuota, no puede considerarse a este impuesto, ni en la actualidad, ni en un futuro próximo (con una previsible supresión del

mismo, en determinados supuestos y diferentes Comunidades Autónomas) como un obstáculo al proceso de transmisión del negocio agrario.

c) En el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto, y Real Decreto 828/1995, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento) es cierto que el impuesto grava las transmisiones onerosas, las operaciones societarias, y los actos jurídicos documentados (artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/1993), que en cada supuesto puede afectar al negocio agrario, en los términos bien conocidos de la propia Ley.

Pero también es cierto, y dejando de lado otros supuestos específicos de apoyo fiscal, que el citado artículo 41 de la también mencionada Ley 21/2001, de 27 de diciembre, concede a las Comunidades Autónomas competencias normativas estratégicas en materia de tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones de la cuota que adecuadamente utilizadas reducirán al máximo los efectos obstaculizadores de este impuesto a cualquier pretensión del negocio agrario.

d) **En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)** es cierto que se gravan, entre otros hechos, las entregas de bienes realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Pero, al igual que en otros impuestos, no es menos cierto que ya el artículo 7.1º de la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) considera no sujetos al IVA las siguientes transmisiones de bienes:

a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de

16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título I de la citada Ley.

c) la transmisión *mortis causa* de la totalidad o parte del patrimonio empresarial del sujeto pasivo realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales.

Además, y por ejemplo, el artículo 20.20 de la citada Ley 37/1992, declara exentas de IVA las entregas de terrenos rústicos, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria.

Paralelamente, el artículo 20.23 de la misma Ley exime de IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto los terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

A este planteamiento que debe valorarse como “generoso” en términos fiscales, se deben adicionar los beneficios fiscales contemplados en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. En la Exposición de Motivos de la misma se enfatizan algunas ideas que deben valorarse como muy relevantes:

- la agricultura española ha estado sometida a profundos cambios estructurales durante las pasadas décadas. La crisis de la agricultura tradicional tuvo como consecuencia la generalización de un modelo de explotación agraria más basado en la tecnología que en la utilización intensiva de mano de obra, al tiempo que abierta plenamente a los mercados.

Sin embargo, en el modelo agrario dominante ha permanecido el carácter básicamente familiar de explotaciones que, si bien constituye una garantía de colonización del territorio y de mantenimiento del tejido rural, también implica la pervivencia de deficiencias estructurales que es preciso corregir.

Más recientemente, la agricultura ha hecho frente al difícil reto de la integración en la Unión Europea. Una vez finalizado el periodo de transición, cabe concluir que la agricultura española

se ha incorporado con normalidad a un mercado más amplio y libre, al tiempo que las explotaciones agrarias han sabido adaptarse a una política agraria más compleja y exigente.

Pero los recientes cambios registrados en la Política Agraria Común y los acuerdos comerciales multilaterales en el marco del GATT anuncian una nueva fase de profundos cambios en los mercados y, por tanto, la agricultura española habrá de enfrentarse a un nuevo proceso de adaptación.

- en el nuevo contexto de mercados mucho más abiertos, la agricultura no sólo tendrá que cumplir su tradicional función productiva de alimentos y materias primas sino que deberá diversificarse para dar satisfacción a nuevas demandas sociales ligadas a la conservación del medio ambiente y a la economía del ocio en el medio rural.

Como consecuencia de todo ello, la modernización de las explotaciones agrarias debe considerar la reestructuración productiva, como medio de sostener y elevar la capacidad de competir en los mercados, pero, también la diversificación de actividades que permita en el futuro la obtención de rentas procedente de los nuevos sectores en auge.

- las nuevas circunstancias aconsejan redoblar los esfuerzos para superar las deficiencias estructurales que limitan las posibilidades de competir de muchas explotaciones agrarias. A pesar del esfuerzo de ajuste estructural llevado a cabo en los últimos años, persisten problemas de reducida dimensión de las explotaciones, de envejecimiento de la población agraria, de rigidez en los mercados de la tierra, de escasa flexibilidad en los modos de producción o de insuficiencia en la organización comercial

El objetivo fundamental de la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias es corregir los desequilibrios y las deficiencias estructurales que condicionan la competitividad de las explotaciones agrarias, de modo que la agricultura española pueda afrontar la creciente liberalización de los mercados, al tiempo que se aseguren los equilibrios ecológicos básicos y se abren nuevas vías para la obtención de rentas complementarias a los profesionales de la agricultura.

- la ley utiliza como referencia básica de actuación el concepto de explotación prioritaria, sea esta de carácter familiar o asociativo. Este modo de explotación prioritaria queda definido por criterios subjetivos ligados al titular así como otros de carácter objetivo de modo que,

globalmente, aseguren la viabilidad económica de la explotación y justifiquen la posible concesión de apoyos públicos de modo preferente.

Siendo la insuficiente dimensión de muchas explotaciones uno de los problemas que condicionan su viabilidad futura, la ley propone medidas para dinamizar los mercados de la tierra, para permitir un más fácil acceso a la propiedad y al arrendamiento. De este modo se proponen incentivos fiscales a las transmisiones de fincas rústicas por compra, sucesión o donación, en el caso de constitución o consolidación de explotaciones prioritarias, al tiempo que se contemplan incentivos especiales en la transmisión íntegra de explotaciones, o cuando se efectúan en beneficio de agricultores jóvenes.

Por lo que respecta al arrendamientos de tierras, se pretende superar la rigidez actual del mercado mediante la modificación de los plazos y prórrogas previstos en la normativa vigente. La reducción de la duración mínima de los arrendamientos es más acorde con la frecuencia con que se vienen produciendo los cambios en la agricultura actual y puede permitir un sustancial incremento en la oferta de tierras a arrendar, así como un mercado más ágil y abierto.

- la persistencia de muchos problemas estructurales evidencia la insuficiencia de los instrumentos y mecanismos articulados en las distintas normas legales que actualmente regulan estas materias y que, por tanto, se modifican por la presente ley.

En este sentido, cabe mencionar la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar y de los Agricultores Jóvenes. Si bien los objetivos de la citada ley siguen siendo válidos, en gran medida, los instrumentos aplicados en su consecución no se han mostrado eficaces. Por otra parte la integración de España en la Unión Europea y la consiguiente adaptación de la normativa comunitaria ha dejado obsoleta la regulación que en dicha ley se hace en materia de modernización de explotaciones e incorporación de agricultores jóvenes. Por todo lo anterior, se deroga esta ley, sin perjuicio de rescatar los principios, conceptos y consideraciones específicas que se han estimado útiles en la actualidad, precisando y ampliando su ámbito de aplicación.

Siendo el actual grado de envejecimiento de muchos titulares de explotaciones agrarias el principal freno a la modernización de la agricultura, facilitar el acceso de jóvenes a la responsabilidad y titularidad de la explotación constituye uno de los objetivos de esta ley.

Por ello se establecen medidas de fomento a la instalación de jóvenes en las tareas de dirección y gestión de explotaciones prioritarias. Estas medidas contemplan bonificaciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como un tratamiento específico más ventajoso en otras ayudas y beneficios fiscales regulados en esta ley con carácter general para los titulares de explotaciones prioritarias.

- la presente ley responde al mandato constitucional contenido en el artículo 130.1 de la Carta Magna, según el cual: “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.

Para el cumplimiento de sus finalidades, la ley establece una serie de disposiciones generales, la mayoría de las cuales se refieren a típicas medidas de fomento y modernización, que encuentran su plena justificación en el referido artículo 130.1, mientras que otras imponen ciertos límites al contenido y ejercicio de las facultades dominicales y derechos patrimoniales sobre tierras dedicadas a la agricultura, deducibles de su función social, tal como prevé el artículo 33.2 de la Constitución, límites tanto más justificados en cuanto sirven al objetivo de modernización del sector agrario.

Es evidente que la materia principal del contenido de la presente ley es la agricultura, materia sobre la que todas las Comunidades Autónomas han asumido la competencia en sus respectivos Estatutos de Autonomía. Pero, como también se señala en todos los Estatutos, aunque con distinta formulación, dicha competencia autonómica se entiende atribuida “de acuerdo con las bases y la ordenación de la economía” o “de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general”, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y 149.1.13ª de la Constitución.

Por ello, la intervención legislativa estatal en materia de modernización de las explotaciones agrarias se halla legitimada, en virtud de las competencias que le corresponden para la regulación de las bases o medidas que requieran la ordenación y la coordinación de la planificación general de la economía.

Pero, además, algunos aspectos del contenido de la presente ley se sustentan en otros títulos competenciales del Estado. Así, las normas que establecen modificaciones del régimen legal

de arrendamientos, las que regulan las transmisiones *inter vivos* o *mortis causa* de las explotaciones constituidas por el Instituto Nacional de Reforma y Desarrollo Agrario, las que preceptúan la indivisibilidad de determinadas fincas rústicas e incluso, las que regulan el derecho de retracto a favor de los colindantes titulares de explotaciones prioritarias, han de considerarse todas ellas integradas en el ámbito de la legislación civil, que corresponde al Estado, de acuerdo con el artículo 149.1.8ª de la Constitución.

Por otra parte, las normas que establecen beneficios fiscales sobre tributos del Estado o Hacienda General, tanto sobre los no cedidos como los cedidos a las Comunidades Autónomas, son de competencia estatal, conforme determina el artículo 149.1. 14ª de la Constitución, ya que en el caso de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, lo que se cede no es la disposición, incluso legislativa, sobre la figura tributaria, sino tan sólo el rendimiento de dichos tributos.

Después de concretar el objeto de la ley y las definiciones claves procede destacar que el artículo 3 matiza que las explotaciones agrarias familiares y asociativas que reúnan determinados requisitos tendrán la consideración de explotaciones agrarias prioritarias en orden a la obtención de los beneficios, ayudas, y cualesquiera otras medidas de fomento previstas en esta ley. Pues bien, para que una explotación tenga la consideración prioritaria debe reunir los siguientes requisitos (artículo 4): su titular debe ser una persona física; debe ser agricultor profesional, es decir, ser titular de una explotación agraria y obtener, al menos, el 50 por 100 de su renta total de actividades agrarias u otras actividades complementarias; haber cumplido los 18 años y no haber cumplido 65 años; estar dado de alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social o en el régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos en función de su actividad agraria; residir en la comarca donde radique la explotación o en las comarcas limítrofes definidas por la legislación autonómica sobre organización territorial; poder recaer la titularidad de la explotación, en caso de matrimonio, en ambos cónyuges, siendo suficiente que una de ellos reúna los requisitos exigidos; y que la explotación posibilite la ocupación, al menos, de una unidad de trabajo agrario (trabajo efectuado por una persona dedicada a tiempo completo durante un año a la actividad agraria) y que la renta agraria de trabajo que se obtenga de la misma (rendimiento económico generado por la explotación agraria que se atribuye a la unidad de trabajo y que se obtiene dividiendo entre el número de unidades de trabajo dedicadas a la explotación la cifra resultante de sumar el margen neto o excedente neto de explotación y el importe de los salarios pagados) sea superior al 35 por 100 de la renta de referencia (indicador relativo a los salarios brutos no

agrarios en España, que se determinará de acuerdo con la normativa de la Comisión Europea teniendo en cuenta los datos de salarios publicados por el INE) e inferior al 120 por 100 de ésta.

Paralelamente, el artículo 5 de la Ley determina que, con carácter general, para que una explotación asociativa tenga la consideración de prioritaria se requiere que la explotación posibilite la ocupación de al menos una unidad de trabajo agrario, y su renta unitaria de trabajo no sea inferior al 35 por 100 de la renta de referencia e inferior al 120 por 100 de ésta. Así mismo, deberá responder a cualquiera de las alternativas siguientes: ser sociedad cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o de trabajo asociado dentro de la actividad agraria; ser sociedad cooperativa o sociedades agrarias de transformación, sociedades civiles, laborales u otras mercantiles, en las que al menos el 50 por 100 de los socios sean agricultores profesionales y en las que al menos los dos tercios de los socios que sean responsables de la gestión y administración, cumplan los requisitos exigidos al agricultor profesional en cuanto a dedicación de trabajo y procedencia de las rentas, referidas a la explotación asociativa, y, que dos tercios, al menos, del volumen de trabajo desarrollado en la explotación sea aportado por socios que cumplen los requisitos señalados; y ser explotación asociativa que se constituya agrupando, al menos, dos terceras partes de la superficie de la explotación bajo una sola linde, sin que la superficie aportada por un solo socio suponga el 40 por 100 de la superficie total de la explotación (en estas explotaciones asociativas, al menos un socio debe ser agricultor a título principal y cumplir las restantes exigencias establecidas para los titulares de explotaciones familiares).

Pues bien, los beneficios fiscales concedidos por esta ley son:

- quedarán exentas del gravamen gradual de actos jurídicos documentados las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a los titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con el préstamo.

-la transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como

consecuencia de la adquisición gozará una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente.

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

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

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

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

- en la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una

explotación agraria, a favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará, una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio deberá realizarse la transmisión en escritura pública.

- estarán exentas en la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre el Valor Añadido las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas con competencias en esta materia, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta, que deberá realizarse en escritura pública, tenga alguna de las siguientes finalidades:

a) Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario.

b) Suprimir servidumbres de paso.

c) Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.

- los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o para reanudar el tracto registral interrumpido en el Registro de la Propiedad de fincas integradas en una explotación prioritaria o de las que con su integración permitan constituir la gozarán de una reducción del 90 por 100 en la base imponible de la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- en el caso de explotaciones asociativas prioritarias gozarán de libertad de amortización los elementos de inmovilizado material afectos a la realización de sus actividades agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria. Para las explotaciones asociativas prioritarias que sean cooperativas agrarias especialmente protegidas, según la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, la bonificación de la cuota íntegra en el Impuesto sobre Sociedades será del 80 por 100.

- los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto durante los cinco años siguientes a la entrada en vigor de esta ley, derivadas de transmisiones de fincas rústicas o explotaciones agrarias, quedarán incluidos en el rendimiento neto resultante de la aplicación de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la cuantía que se establezca reglamentariamente según el período de permanencia de los activos en el patrimonio del sujeto pasivo y siempre que las transmisiones no superen el importe que se fije reglamentariamente.

La aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior exigirá que las fincas rústicas o explotaciones agrarias transmitidas se destinen por el adquirente a la constitución o consolidación de explotaciones agrarias prioritarias o sean adquiridos por las Administraciones Públicas para su integración en bancos de tierras u órganos similares o por razones de protección del medio natural. Reglamentariamente, se desarrollarán los requisitos que deben cumplir tanto los transmitentes como los adquirentes para la aplicación de este precepto.

Una observación final: los beneficios fiscales que contempla la Ley 19/1995, anteriormente analizada, pueden coexistir con otros de la misma naturaleza, coexistencia que no significa acumulabilidad, ya que se trata, simplemente, de una economía de opción para el sector agrario para elegir entre un tipo u otro de beneficios fiscales.

En suma, y al menos desde la perspectiva de la tenencia y transmisión del negocio agrario no cabe poner en duda el tratamiento favorable de la fiscalidad correspondiente, así como la capacidad normativa relevante de las Comunidades Autónomas en este ámbito. El único paso adicional en el impuesto sobre el patrimonio (en este impuesto podría suprimirse, quizá, la exigencia de que la aplicación de la exención por el artículo 4.8.1 esté condicionada a que la actividad agraria constituya su principal fuente de renta, porque se excluye así de la exención a muchos agricultores, personas físicas, con pérdidas en su actividad) y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (aquí podría considerarse la circunstancia de la temporalidad en la obtención de rendimientos de algunas explotaciones que pueden imposibilitar la aplicación de la exención en caso de fallecimiento del agricultor antes de que se hayan obtenido ingresos en el ejercicio e, incluso, en otros anteriores) es la exención total o no sujeción respecto a sus correspondientes hechos imponibles, opción que también es válida para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, si bien en este impuesto, si no se quiere aplicar esta opción, cabe recurrir a las reducciones de los tipos de gravamen y a algunas correcciones de la legalidad vigente, como la no aplicación del artículo 108 de la Ley del

Mercado de Valores a la transmisión de las participaciones de las Sociedades Agrarias de Transformación, lo que parece una práctica incomprensible y discriminatoria. Y poco más puede exigírsele al IVA en su estructura legal actual respecto a la transmisión del negocio agrario.

Una vez analizada la problemática de los impuestos estatales, procede, por afectar a la tenencia, una referencia al **Impuesto Local sobre Bienes Inmuebles**, que como señala el artículo 6 de la Ley 51/2002, que modifica el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, grava la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos: de una concesión administrativa, de un derecho real de superficie, de un derecho real de usufructo, y del derecho de propiedad. Tienen la consideración de inmuebles rústicos los así calificados en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

La base imponible del impuesto (artículo 10 de la Ley 51/2002) es el valor catastral de los bienes inmuebles rústicos, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, siendo el tipo de gravamen mínimo del 0,3 por 100 y el máximo del 0,90 por 100 (artículo 17 de la Ley 51/2002). Son sujetos pasivos (artículo 8 de la Ley 51/2002), a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto. Pero el sujeto pasivo tiene la facultad de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común.

Pues bien, en este impuesto puede operarse a través del tipo de gravamen máximo aplicable o de la facultad concedida a los Ayuntamientos (artículo 7 de la Ley 51/2002) para establecer, en razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal.

También afecta al negocio agrario el **Impuesto local sobre Vehículos de Tracción Mecánica**, que grava la titularidad de vehículos de esta naturaleza, si bien están exentos los tractores, remolques, semiremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola. El impuesto se exige según tarifas que diferencian la potencia y clase del vehículo, pudiendo los Ayuntamientos incrementar las cuotas así fijadas mediante la aplicación sobre las mismas de un coeficiente, el cual no podrá ser superior a 2. A su vez, las Ordenanzas Fiscales pueden

conceder bonificaciones de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consume el vehículo, a las características de los motores de los vehículos y a su incidencia en el medio ambiente.

### **3. LA PROYECCIÓN DE LA IMPOSICIÓN A LA REFORMA ESTRUCTURAL DEL SECTOR AGRARIO**

Incluso aceptando una imposición cero a la tenencia y transmisión del negocio agrario, cabe la opción, por otra parte posible, de que la imposición se proyecte hacia lo que puede constituir su verdadera contribución al diseño del sector agrario ante el siglo XXI, y teniendo en cuenta los cambios anunciados en la Política Agrícola Común si estos se confirman: la transformación estructural del sector agrario español, tarea necesaria hasta sus últimas consecuencias, con el fin de optimizar sus rendimientos y elevar el nivel de vida de los agricultores. Se trataría, en definitiva, de utilizar la imposición para promover lo estructural y no para fines meramente coyunturales o de parcheo. Dicho de otra forma: resolver el problema impositivo, dentro del escaso margen impositivo de maniobra que queda, como se ha señalado, de la tenencia y transmisión del negocio agrario se entiende que poco ayuda a resolver los problemas de fondo del sector agrario español. Y es que constituye tarea fundamental, ahora de las Comunidades Autónomas, no sólo mantener la renta de los agricultores, sino diseñar con rigor y realismo el contenido y estructura óptima de su sector agrario, valorando en sus justos términos y con perspectiva de futuro, y entre otras cosas, el papel de las subvenciones comunitarias. Y una vez concretado lo idóneo en términos de posibilidad es cuando los hacendistas podrán concretar la adecuada aportación a ese cambio estructural, que necesariamente debe orientarse, esencialmente, a través de la imposición directa sobre las personas físicas y sociedades. Operar en cualquier otro sentido, es perpetuar las tradicionales carencias del sector agrario, en las que la imposición no ha tenido gran responsabilidad, también tradicionalmente. Las decisiones de cambio estructural deben ser radicales, ofreciendo alternativas coherentes en lo económico, y basadas en el convencimiento de que un oasis impositivo en el sector agrario poco contribuirá a la mayor eficacia y equidad de dicho sector en un mundo cada vez más integrado y globalizado.

En este mismo sentido, parece coincidir con nuestro planteamiento, por ejemplo, el contenido del más reciente Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, para la mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias, en el que se enfatizan dos ideas: una, que la agricultura española se encuentra inmersa en un nuevo contexto de mercados mucha

más abierto que le obliga a dar satisfacción a nuevas exigencias económicas y demandas sociales; otra es que la modernización de las explotaciones agrarias se convierte, por ello, en elemento clave para sostener y elevar la capacidad de competir en los mercados, conservar el medio ambiente y mejorar las condiciones de vida y trabajo de los agricultores. Y es en este proceso de mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias en el que se puede contar con la imposición, esencialmente directa, sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, sin que el tratamiento impositivo sobre la tenencia y transmisión de negocio agrario sea ahora y en un futuro próximo un obstáculo a dicho proceso.