

BENEFICIOS FISCALES EN FAVOR DE LAS EXPLOTACIONES AGRARIAS

Germán Orón Moratal

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Rioja

SUMARIO: I. INTRODUCCION: BREVE REFERENCIA A LAS AYUDAS DE CARACTER FINANCIERO. II. BENEFICIOS FISCALES. 1. Beneficios Fiscales en Impuestos directos; 2. Beneficios Fiscales en Impuestos indirectos.

I. INTRODUCCION: BREVE REFERENCIA A LAS AYUDAS DE CARACTER FINANCIERO.

La Ley 19/1995, de 4 de julio, sobre la que han girado estas Jornadas, cabe encuadrarla dentro de una corriente por la que inevitablemente, al parecer, estamos siendo arrastrados en los últimos años. Me refiero, por un lado, a la internacionalización de la economía, que está poniendo de manifiesto las insuficiencias del Estado y también de la organización nacional de las empresas, y por otro a las consecuencias de la incorporación de España a la UE. En cierto modo creo que, en la medida de sus posibilidades, esta Ley a la que nos referimos puede cumplir el papel de punto de amarre de las explotaciones agrarias, para que en lugar de ser arrastradas, puedan navegar con mayor seguridad entre los vientos que corren en estos últimos años del siglo XX, siempre, claro está, que la explotación lo sea de producciones no limitadas por las exigencias comunitarias, pues para ellas hay que tener en cuenta además otros condicionantes.

La propia exposición de motivos de la Ley hace referencia a la apertura de mercados existente, a la que no escapa la actividad agraria, recomendándose la diversificación de dedicaciones frente a la exclusiva función productiva de alimentos y materias primas. Expresamente se reconoce un objetivo a satisfacer por la Ley, cual

es el de “corregir los desequilibrios y las deficiencias estructurales que condicionan la competitividad de las explotaciones agrarias, de modo que la agricultura española (y también la ganadería y actividad forestal, pues estas también se incluyen dentro de las actividades agrarias) pueda afrontar la creciente liberalización de mercados, al tiempo que se aseguren los equilibrios ecológicos básicos y se abren nuevas vías para la obtención de rentas complementarias a las profesionales de la agricultura”.

Para cumplir ese objetivo, la ley prevé una serie de medidas de carácter financiero para facilitar su consecución, unas de ellas vía gasto público, y otras aparentemente vía ingreso público, aunque en definitiva también representan gasto al comportar un menor ingreso, pero en ese caso de exclusivo carácter tributario.

Por lo que se refiere al primer grupo de medidas citadas, se trata de unas previsiones que fácilmente pueden resultar proclamaciones *ad pompam vel ostentationem*, puesto que no conllevan en sentido estricto una obligación jurídica para la Administración, ni estatal, ni mucho menos autonómica. Ni por supuesto existen elementos para su eventual cuantificación, quedando en manos de la Administración, estatal o autonómica, su determinación. Se trata, como puede imaginarse, de la concesión de ayudas, para las cuales la Ley no hace más que dar unas leves pinceladas.

Así, se prevé un trato preferente para los titulares de explotaciones prioritarias¹ en la concesión de ayudas establecidas para la mejora de las estructuras agrarias de producción, así como en las incluidas en los programas de ordenación de producciones agrarias o de ámbito territorial específico (art. 7).

También están previstas ayudas para rejuvenecer el sector agrario, si bien en este caso sí se establecen una serie de requisitos en el art. 19. Se trata en definitiva de ayudas a los agricultores jóvenes (de más de 18 años y menos de 40) que se instalen por primera vez en una explotación agraria prioritaria como titular, cotitular o socio de la misma, teniendo preferencia para la concesión cuando se realicen bajo el régimen de cotitularidad (art. 17).

(1) Las explotaciones prioritarias son aquellas explotaciones agrarias familiares o asociativas que reúnan los requisitos establecidos en los art. 4 a 6 de la Ley 19/95, debiendo destacarse el de su rentabilidad, al exigirse que su renta unitaria de trabajo no sea inferior al 35 % de la renta de referencia ni superior al 120% de la misma, con lo cual no se priorizarán ni las de rentabilidad escasa, ni tampoco las de excesiva por renta unitaria de trabajo.

En esta misma línea podemos citar las ayudas previstas en favor del propietario para incentivar los arrendamientos de mayor duración, conforme a las disposiciones del art. 29.

Como concreción de todo lo anterior, el RD 204/1996, de 9 de febrero, sobre mejoras estructurales y modernización de las explotaciones agrarias, establece las líneas de ayudas a aplicar conforme a las previsiones legales, distinguiendo 8 aplicaciones diferentes (inversiones en las explotaciones agrarias mediante planes de mejora, primera instalación de agricultores jóvenes, introducción de la contabilidad, agrupaciones de servicios, inversiones colectivas, cualificación profesional, adquisición de tierras y arrendamientos rústicos de mayor duración).

Este RD establece el régimen jurídico de concesión de las ayudas, así como fija determinados límites, pero en última instancia, su relevancia o trascendencia se encontrará en el importe de las consignaciones presupuestarias que las leyes de presupuestos destinen a estos fines.

Las infracciones que en esta materia puedan cometerse se sancionarán conforme al régimen sancionador establecido en el art. 82 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

La propia Ley, en el art. 22, contempla que las ayudas anteriores puedan ser financiadas por el Estado y las Comunidades Autónomas, esto es, reconoce que ambas Administraciones puedan destinar recursos propios a tales fines. Sin embargo, al encontrarnos ante una materia sobre la que el Estado actúa al amparo del art. 149.1.13 (bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica), deberá respetarse en los convenios que se firmen entre Estado y CCAA los criterios que en este punto ha fijado el TC, especialmente en la sentencia 13/1992, de 6 de febrero y en la más reciente de 18 de abril de 1996. En la primera de ellas, su FJ 8º contempla distintos escenarios para las relaciones competenciales entre el Estado y las CCAA, señalando para aquel en el que tiene cabida la distribución competencial aquí comentada lo siguiente:

“b) Un segundo supuesto se da cuando el Estado ostenta un título competencial genérico de intervención que se superpone a la competencia de las Comunidades Autónomas sobre una materia, aun si esta se califica de exclusiva (v.gr., la

ordenación general de la economía), o bien tiene competencia sobre las bases o la coordinación general de un sector o materia, correspondiendo a las Comunidades Autónomas las competencias de desarrollo normativo y de ejecución. En estos supuestos el Estado puede consignar subvenciones de fomento en sus Presupuestos Generales, *especificando su destino y regulando sus condiciones esenciales de otorgamiento hasta donde lo permita su competencia genérica, básica o de coordinación, pero siempre que deje un margen a las Comunidades Autónomas para concretar con mayor detalle la afectación o destino, o, al menos, para desarrollar y complementar la regulación de las condiciones de otorgamiento de las ayudas y su tramitación*. Además, la gestión de estos fondos corresponde a las Comunidades Autónomas de manera, por regla general, que no pueden consignarse en favor de un órgano de la Administración del Estado u organismo intermediario de ésta. Se trata de partidas que deben territorializarse en los propios Presupuestos Generales del Estado si ello es posible o en un momento inmediatamente posterior, mediante normas que fijen criterios objetivos de reparto o mediante convenios de colaboración ajustados a los principios constitucionales y al orden de distribución de competencias”.

Como no podía ser menos, esta distribución competencial es tenida en cuenta por el RD 204/1996, de 9 de febrero, a la hora de establecer el régimen de financiación y tramitación de las ayudas.

Junto a estas circunstancias, en la concesión de ayudas deberá tenerse en cuenta también las limitaciones derivadas del Derecho Comunitario, que al margen de normas específicas en cuyo detalle no podemos entrar, porque nos desviaría de nuestro tema objeto de atención, se encuentran en el propio Tratado de la CE. El art. 92 TCE establece una limitación importante para la adopción de decisiones de realización de gastos², aplicable también a actos que en

(2) En el mismo sentido FALCON Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 143.

lugar de representar una salida de fondos constituyen una minoración de ingresos a través de beneficios fiscales³, que son objeto de análisis más adelante. El citado precepto establece una regla general de incompatibilidad de ayudas financieras públicas⁴, no sólo estatales, sino procedentes de cualquier ente público. Dispone el citado art. 92 en su apdo 1 lo siguiente: “Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado Común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, cualquiera que sea su forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”; pudiendo resultar compatibles con el mercado común las destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades “siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”(92.3). Si las explotaciones agrarias pueden verse fuera del ámbito de estas limitaciones, especialmente por sus características intrínsecas, sí pueden verse afectadas, en cambio, por la política agraria común (PAC).

La mención a las distintas ayudas que pueden obtenerse quedaría incompleta si no se hiciese una breve referencia a su tratamiento tributario. La mismas se integrarán como ingreso en el correspondiente impuesto sobre la renta, bien de personas físicas (art. 41.1 LIRPF), bien de sociedades (art. 10 LIS), pudiendo diferenciarse a efectos de su imputación temporal entre subvenciones de capital y corrientes, en función de su finalidad. Para los sujetos pasivos personas físicas que determinen sus rendimientos por estimación objetiva, en el único módulo que se toma en cuenta en SIM que es el volumen de ingresos, incluye las subvenciones, corrientes o de capital, y las indemnizaciones.

(3) Por todos, vid. D. BERLIN, “Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario”, *Noticias CEE*, núm. 32, 1987, pág. 95 ss.

(4) Sobre este tema vid. de G. FERNANDEZ FARRERES, “El control por la Comunidad Económica Europea de las subvenciones y ayudas financieras estatales”, *PGP*, 12, 1982; “El control de las ayudas financieras nacionales”, en *Tratado de Derecho comunitario*, Civitas, Madrid, 1986, pág. 619 ss y su más reciente monografía *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Civitas. Como manifestación de incentivos fiscales, CASADO OLLERO, “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE”, en *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario europeo*, Granada, 1987, pág. 166ss y “L’ordinamento comunitario e l’ordinamento tributario interno”, en *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I. t. II, CEDAM, Padua, 1994, pág. 848 ss.

Por otro lado, el RD 2414/1994, de 16 de diciembre, con efectos a partir del año 1995, estableció para las entidades públicas y privadas que satisfagan a agricultores o ganaderos subvenciones o indemnizaciones relacionadas con el ejercicio de su actividad, el deber de presentar una declaración anual en la que figure el importe, tipo y concepto de la subvención o indemnización. La primera declaración, pues, debió presentarse en el mes de enero de 1996.

II. BENEFICIOS FISCALES

Dentro de esta rúbrica se encuentran en el texto de la ley que nos ocupa, tanto exenciones, como bonificaciones de base imponible y de cuotas tributarias. Antes de entrar en su análisis, debemos señalar los inconvenientes de técnica jurídica que presentan estas disposiciones.

En primer lugar, es censurable que las medidas de carácter tributario se hayan incluido en el texto de la ley 19/95, siendo más recomendable que hubiese sido esta misma ley la que hubiese modificado la redacción de las leyes reguladoras de los distintos tributos en los que se van a disfrutar esos beneficios, lo que excepcionalmente sólo se hace para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles al dar nueva redacción a una de las exenciones previstas (art. 64, c) de la LRHL). No obstante, los estudiosos del Derecho Tributario ya estamos habituados a encontrar en los textos legales más insospechados, normas de carácter tributario.

En segundo lugar, y probablemente por no tratarse de una ley consecuencia de anteproyectos redactados en el Ministerio de Economía y Hacienda, algunos de los beneficios fiscales previstos no precisan con claridad los impuestos en los que se podrán disfrutar, lo cual deparará a buen seguro conflictos interpretativos a la hora de su concreta materialización.

Por otro lado, la mayoría de beneficios fiscales se conceden con ocasión de hechos o actos tendentes al establecimiento o ampliación de la explotación agraria, lo cual significa que son de aplicación en impuestos de devengo instantáneo (ITP y AJD, ISD, IVA), mientras que para impuestos periódicos están más condicionados.

La ley 19/95 establece un régimen diferenciado de beneficios fiscales para las explotaciones agrarias prioritarias, por un lado, y para los agricultores jóvenes, por otro, siendo para estos últimos, en muchos casos, una ampliación de los primeros. Por ello, en lugar de seguir la pretendida estructura de la ley, realizaremos la exposición distinguiendo entre los beneficios fiscales con efectos en impuestos directos y en los impuestos indirectos, o a estos efectos entre los que gravan el patrimonio y la renta (directos), y los que gravan el tráfico patrimonial (indirectos).

Para la obtención de la mayoría de beneficios fiscales que se establecen en esta Ley se deberá acreditar la condición de explotación prioritaria, bien mediante el Certificado de la Comunidad Autónoma respectiva o bien por la inclusión de la misma en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

1. Beneficios fiscales en impuestos directos.

Los distintos impuestos directos que se ven afectados por la Ley 19/95 son el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

En el Impuesto sobre Sociedades se estableció para determinados bienes de explotaciones asociativas prioritarias un régimen de libertad de amortización, que se ha visto incorporado y ampliado en la nueva y posterior Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, estableciéndose así en el art. 11,2, e), y derogando a estos efectos el art. 14 de la Ley 19/95 (Disp. Derogatoria única, 1.33). Se trata de elementos del inmovilizado material o *inmaterial*, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de reconocimiento como explotación prioritaria.

Cuando esas explotaciones asociativas tengan la condición de cooperativas agrarias especialmente protegidas, gozarán de una bonificación en la cuota íntegra del IS del 80% (con anterioridad era del 50%). Ante el silencio de la Ley en este punto, y dado que la legislación aplicable es la que se encuentre en vigor en el momento del devengo del impuesto, dicha bonificación debe ser de aplicación a los ejercicios cerrados tras la entrada en vigor, el 25 de julio de

1995.

Por lo que al IRPF se refiere⁵, encontramos dos medidas incentivadoras en la determinación de la base imponible, una que se proyecta sobre la determinación de incrementos y disminuciones patrimoniales cuando se transmitan determinadas fincas rústicas y explotaciones agrarias, y otra sobre la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por agricultores jóvenes o asalariados agrarios⁶. En realidad esta última sólo se aplicará a los agricultores jóvenes, puesto que los asalariados, en tanto que lo sigan siendo y sus rentas procedan de las calificables como rendimientos del trabajo personal no podrán aplicar la reducción en que consiste el incentivo. Para otros beneficios fiscales que abordamos más adelante sí tiene sentido referirse a los asalariados agrarios, pues afectan a hechos imposables de tributos que toman como base actos necesarios para ser titular de una explotación prioritaria.

En cuanto a los beneficios fiscales a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas, previstos en la Disp. Ad. 6ª de la Ley 19/95, consisten en considerar *incluido el incremento neto que se ponga de manifiesto por dichas transmisiones en el rendimiento neto resultante del régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos* “en la cuantía que se establezca reglamentariamente según el periodo de permanencia de los activos en el patrimonio del sujeto pasivo y siempre que las transmisiones no superen el importe que se fije reglamentariamente”. Se trata de un régimen similar al establecido para la transmisión de licencias de taxi (téngase en cuenta que en el régimen general los incrementos derivados de inmuebles, buques y activos fijos inmateriales no se entiende incluido en el rendimiento neto). Es importante tener en cuenta que el beneficiario de este incentivo no tiene por que ser titular de una explotación prioritaria o agricultor joven, y así

(5) Es discutible que en este Impuesto sea de aplicación el régimen de libertad de amortización establecido para las explotaciones asociativas, puesto que la LIS también lo prevé expresamente para ese tipo de explotaciones agrarias, y no para cualquier tipo de sociedad.

(6) Aun cuando la ley dedica su art. 2 a dar definiciones de lo que debe entenderse en distintas expresiones que utiliza, no dice sin embargo qué debe entenderse por asalariado agrario, pero puede inducirse a partir de los preceptos del capítulo IV (art. 17 a 20), que será el trabajador por cuenta ajena de régimen agrario que cumpliendo los requisitos de edad del agricultor joven, vaya a instalarse en una explotación prioritaria o se comprometa a alcanzar el volumen requerido o la capacitación profesional en un plazo de dos años desde su instalación.

se confirma en el RD 660/1996, de 19 de abril, que desarrolla la citada disposición adicional, exigiéndose que desarrolle una actividad agraria y determine sus rendimientos mediante SIM. Es decir, el destinatario del beneficio fiscal es el transmitente de la finca o explotación a un agricultor joven o al titular de una explotación prioritaria. Sin perjuicio de los beneficios que también se establecen para el adquirente, bien en el ITPAJD, bien en el ISD.

Se trata de un régimen establecido con carácter temporal, puesto que sólo afectará a los incrementos que se pongan de manifiesto dentro de los cinco años siguientes a la entrada en vigor (hasta 25-7-2000), y siempre que el importe acumulado de las transmisiones durante ese periodo no supere los 50 millones, esto es, sólo será de aplicación a las transmisiones que se produzcan dentro de los cinco primeros años de vigencia de la ley.

Además se trata de un beneficio de carácter complejo, puesto que además de la alteración en la composición del patrimonio del transmitente, se requiere para su materialización que la finca o explotación se destine por el adquirente a la constitución o consolidación de explotaciones agrarias prioritarias, o que sean adquiridas por las Administraciones públicas para su integración en Bancos de tierras u órganos similares o por razones de protección del medio natural.

El citado RD 660/96 establece en su art. 3 las reglas por las que se regirá la tributación de estos incrementos⁷, habiéndose introducido algunas notas que recuerdan al régimen previsto para los

(7) Concretamente dicho precepto establece: "Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cumpliéndose las condiciones a que se refieren los artículos anteriores, la tributación de los incrementos o disminuciones de patrimonio se ajustará a las siguientes reglas:

a) Si la transmisión o transmisiones efectuadas durante el ejercicio tuviesen por objeto exclusivo fincas rústicas, se determinará, por separado para cada una de ellas, el incremento o disminución de patrimonio. Las disminuciones de patrimonio seguirán el régimen general previsto en el apartado uno del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los incrementos de patrimonio se reducirán a razón del 7,14 por 100 por cada año de permanencia de las fincas rústicas en el patrimonio del sujeto pasivo que exceda de dos. La reducción a que se refiere el párrafo anterior será del 100 por 100 si las fincas rústicas hubiesen permanecido en el patrimonio del sujeto pasivo más de quince años. Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre las fechas de adquisición y transmisión, redondeado por exceso. Los incrementos de patrimonio, una vez reducidos conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, se sumarán al rendimiento resultante de la aplicación de lo dispuesto en las normas que regulen la modalidad de signos, índices o módulos en cada ejercicio.

b) Si la transmisión o transmisiones efectuadas durante el ejercicio tuviesen por objeto exclusivo explotaciones agrarias, se determinará, por separado para cada uno de los elementos que la integren, la renta obtenida. Los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de los bienes inmuebles que formen parte de la explotación seguirán el régimen previsto en el párrafo a) anterior. Los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de otros elementos afectos seguirán el régimen previsto en el apartado uno del artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las restantes rentas se entenderán incluidas en el rendimiento neto resultante de la aplicación de lo dispuesto en las normas que regulen la modalidad de signos, índices o módulos en cada ejercicio".

incrementos y disminuciones procedentes de bienes no afectos a actividades empresariales aplicable hasta la modificación en su determinación por el R.D.-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. Así, se prevé la reducción del incremento procedente de bienes inmuebles en un 7,14% por cada año de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo que exceda de dos; mientras que para el resto de elementos se estará al régimen previsto en el régimen general, esto es, si hay buques o activos fijos inmateriales, se cuantificarán separadamente, mientras que el resto de elementos se consideraran incluidos en el rendimiento neto.

El hecho de que el R.D.-ley 7/96, de 7 de junio, haya suprimido, para la determinación de los incrementos y disminuciones, los coeficientes reductores en función de los años de permanencia en el patrimonio del bien transmitido, no significa que debe entenderse modificado o derogado el régimen reglamentario previsto en el RD 660/96, de 19 de abril, puesto que el citado RD.-ley, no menciona la ley 19/95, donde se da cobertura legal a la consideración de los años de permanencia del bien en el patrimonio para determinar la tributación del incremento, además de que esta es una especialidad dentro del régimen de determinación de los incrementos procedentes de bienes afectos, cuyo régimen, que no ha sido modificado, se remite al del Impuesto sobre sociedades (diferencia entre el valor neto contable y valor de enajenación).

La otra medida aplicable en el IRPF, que también tiene carácter temporal, es la relativa a la *reducción del rendimiento neto prevista para los agricultores jóvenes*, pero de imposible aplicación a los asalariados agrarios a pesar de la redacción legal, y que está prevista en el art. 20.5 de la Ley 19/95, requiriendo su disfrute la realización de un plan de mejora de la explotación. El beneficio consiste en reducir en *un 25% el rendimiento neto de la actividad*, en los siguientes términos:

- La reducción se podrá practicar durante los períodos impositivos cerrados en los *cinco años* siguientes a la primera instalación como titulares de una explotación prioritaria.

- El rendimiento a reducir será el resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan el método de *estimación objetiva*, lo que significa que sólo cuando los rendimientos se determinen por este método será aplicable la reducción. Téngase en

cuenta que desde 1995 las actividades agrícolas y ganaderas están incluidas en el ámbito de aplicación de la modalidad de *SIM*, mientras que las forestales todavía determinarán sus rendimientos, en tanto que reúnan los requisitos y no renuncien, mediante la modalidad de *coeficientes*.

A esta reducción, debe *añadirse para 1996* la del 15% establecida para las actividades a las que es aplicable la modalidad de *SIM*, prevista en el art. 2 del R.D.-ley 7/1996.

- Ambas reducciones serán también tenidas en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados.

En el *ISD*, como impuesto directo que grava la adquisición de bienes a título gratuito, son aplicables *beneficios semejantes* a los establecidos para los *Impuestos indirectos* que recaen sobre el tráfico patrimonial, de los que nos ocupamos posteriormente. Pero *también* prevé la Ley (Disp. Ad. 4^a) unas *bonificaciones en la base imponible aplicables a la transmisión de superficies rústicas de dedicación forestal*, siempre que tal dedicación sea superior al 80% de la superficie total de la explotación, que sólo están previstas para las transmisiones susceptibles de caer bajo el ámbito de aplicación del *ISD*, esto es, para transmisiones *mortis causa* y donaciones *inter vivos*. La bonificación o reducción de la base será del 90, 75 ó 50%, en función de la relevancia de la explotación⁸.

(8) La escala de la reducción, conforme establece la Disposición Adicional 4^a, es la siguiente:

Del 90 por 100 para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Del 75 por 100 para superficies con un Plan de Ordenación forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente.

Del 50 por 100 para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de <<inter vivos>>, arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición.

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

Por último, debe hacerse referencia a *otros beneficios fiscales* que en la imposición directa pueden tener relevancia para los titulares de explotaciones agrarias. El primero se refiere, y aunque no se contemplan como beneficios propios y exclusivos de la explotaciones agrarias, al *Impuesto sobre el Patrimonio*. Debe tenerse en cuenta que normalmente cuando se trate de explotaciones titularidad de personas físicas, o en las explotaciones asociativas para el partícipe que realice tareas de dirección, puede ser de aplicación en el Impuesto sobre el Patrimonio la exención establecida para el patrimonio empresarial y participaciones en entidades (art. 4.8 de la Ley 19/1991, redactado por la ley 42/1994), siempre que se den las condiciones previstas. Debe precisarse, no obstante, que aquellos bienes que sean de titularidad ganancial, y sólo uno de los cónyuges realice la actividad agraria, la exención sólo alcanzará al 50% de los bienes afectos a tal actividad.

El otro beneficio al que me refería está más vinculado con la *finalización o reducción de la actividad de explotación*, teniendo incidencia en el *IRPF* y en el *IS*, al no integrarse en la base imponible de estos impuestos, conforme a lo dispuesto por la ley 42/1994, de 30 de diciembre, Disp. ad. 5ª, las *ayudas de la política agraria comunitaria* por abandono definitivo del cultivo del viñedo, así como de la producción lechera; prima al arranque de plantaciones de manzanos; y prima al arranque de plataneras. Se trata, por tanto, de exenciones por la “desexplotación”.

2. *Beneficios fiscales en impuestos indirectos.*

Uno de los mayores inconvenientes que presenta la redacción de la ley 19/95, por lo que a estos beneficios se refiere, es la falta de concreción en distintos supuestos del impuesto en el que se tendrá derecho al beneficio fiscal, lo que puede comportar importantes problemas en la aplicación concreta de los mismos.

Como ya se ha señalado, por la coincidencia de beneficios fiscales, los que aquí trataremos también son de aplicación en el *ISD*, cuando sea susceptible de aplicación este impuesto.

Dada la diversidad de supuestos que reciben un tratamiento tributario ventajoso, enumeraremos cada uno de ellos, especificando el beneficio fiscal y los impuestos en que pueda ser de aplicación.

2.1. Préstamos.

En torno a los *préstamos hipotecarios* gravados por el IVA -por ej. los concedidos por una entidad financiera-, el art. 8 para las *explotaciones prioritarias*, y el art. 20.4 para los *agricultores jóvenes o asalariados agrarios*⁹, establecen una *exención* en la modalidad de *cuota variable* del Impuesto sobre *Actos Jurídicos Documentados* que grava los documentos notariales, en concreto cuando documenten su constitución, modificación o cancelación y estén vinculados a los fines legalmente establecidos (plan de mejora, primera instalación de explotación prioritaria...).

2.2. Transmisión de la explotación:

a) Exenciones.

- Para los *agricultores jóvenes o asalariados agrarios* que adquieran por cualquier título, para su *primera instalación en una explotación prioritaria*, el pleno dominio o el usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, se establece la *exención* “del impuesto que grave la transmisión o adquisición de que se trate”.

Esta exención surtirá efectos en el ISD, en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, e incluso podría proyectarse sobre el IVA, a pesar de ya estar establecida la exención para las entregas de terrenos rústicos (art. 20.20 LIVA), para aquellos hipotéticos casos en que se tratase de una transmisión *inter vivos* de parte de una explotación que sí quedase sujeta al IVA, al no estar excluido este supuesto en el art. 7 LIVA. En la medida en que se requiere que el adquirente sea una persona física, en ningún caso sería aplicable la modalidad de operaciones societarias.

(9) Dichos preceptos disponen: “Artículo 8. Préstamos. 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”.

“Artículo 20.4. Quedarán exentas del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a agricultores jóvenes o asalariados agrarios para facilitar su primera instalación de una explotación prioritaria”.

El impuesto que no se verá afectado por esta exención será el municipal sobre plusvalías en el caso de estar establecido en el correspondiente municipio, no sólo porque dicho impuesto no grava la transmisión ni la adquisición, sino porque además sólo recae sobre terrenos urbanos, no rústicos. Por ello, cuando en el terreno exista alguna construcción urbana sí será aplicable el citado impuesto municipal, al no ser de aplicación la exención.

Es una exención que requiere que el correspondiente acto se documente en *escritura pública*, así como que en ella y en su caso en el *Registro de la Propiedad*, se haga *constar el carácter condicional* de la exención, puesto que si se enajenan, arriendan o ceden las fincas dentro de los cinco años siguientes, deberá justificarse el pago del impuesto correspondiente (art. 20.3).

La circunstancia de exigir la documentación en escritura pública para disfrutar de la exención prevista, podría plantear la exigibilidad de la modalidad Actos jurídicos documentados del ITPAJD que grava con cuota variable las primeras copias de escrituras cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles y no sujetos al ISD o a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias, pero como en este caso no estamos ante una *no sujeción* a TPO, sino ante una exención, ésta también se proyectará sobre la modalidad de AJD.

- Otra *exención* se prevé para la *transmisión o adquisición de terrenos para completar bajo una sola linde* la superficie suficiente para constituir una *explotación agraria prioritaria*. También debe documentarse en escritura pública, debiendo hacerse constar la indivisibilidad de la finca resultante durante cinco años (art. 10.1). La exención será de aplicación, pues, en el ISD e ITPAJD, en sus distintas modalidades.

- Una última *exención* se prevé para los casos de *permutas de fincas rústicas*, concretándose en el art. 12 con efectos únicamente en la modalidad de transmisiones patrimoniales del ITPAJD o en el IVA, afectando a las permutas que sean autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, o la Comunidad

Autónoma competente, en las que *uno de los permutantes* sea titular de una *explotación agraria prioritaria*, se documente en escritura pública y atienda a alguna de las finalidades legalmente previstas¹⁰.

b) Reducciones de base imponible.

Con las medidas que seguidamente vamos a contemplar, en algunos impuestos va a provocar la aparición de un concepto no previsto en su ley reguladora, cual es el de la base liquidable. Así, por ejemplo, en el ITP, cuya ley no prevé reducciones de base imponible, junto a ésta habrá que tener en cuenta ahora la liquidable, resultado de minorar la imponible en los términos que seguidamente reseñamos.

- *La transmisión o adquisición del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria* en su integridad -no perdiendo tal condición aunque se excluya la vivienda-, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave dicha transmisión o adquisición, esto es, el ISD o ITPAJD, en sus distintas modalidades.

Esta reducción se *equipara a la exención*, por elevarse la reducción al 100% en el caso de continuación de la explotación por el *cónyuge* superviviente, y en el caso de ser adquirida por un *agricultor joven o un asalariado agrario* durante los cinco años siguientes a su primera instalación, por incrementarse la reducción en ese caso en diez puntos porcentuales (art. 9 y 20. 2 y 3). En este supuesto el asalariado agrario ya lo habría dejado de ser.

Por lo demás se exigen idénticos requisitos a los indicados para la exención en favor de los agricultores jóvenes para su primera instalación (escritura pública y constancia registral del carácter condicional del beneficio fiscal).

(10) A saber: “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”.

- La *transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas* por cualquier título, también comporta una reducción del 75% de la base imponible del ISD o ITPAJD, cuando sea *adquirida por un titular de explotación prioritaria* que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición. Si el adquirente es, además, *agricultor joven o asalariado agrario*, se incrementa al 85%. Los requisitos son los mismos que en el caso anterior (art. 11 y 20.2 y 3).

- La *transmisión o adquisición de terrenos* por titulares de *explotaciones agrarias* que pretendan completar bajo *una sola linde el 50%*, al menos, de *la superficie* de una explotación cuya renta unitaria de trabajo¹¹ esté dentro de los límites establecidos a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, tendrá una reducción del 50% en la base imponible, bien del ISD, o del ITPAJD. Debe destacarse que en este caso el beneficiario de la reducción no es necesario que sea titular de una explotación agraria *prioritaria*.

Aquí son exigibles los mismos requisitos que los señalados para la exención en la transmisión o adquisición de terrenos para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación agraria prioritaria (escritura pública e indivisibilidad en 5 años)(art. 10).

2.3. *Inscripciones registrales.*

Para aquellos casos en que las *fincas integradas en una explotación prioritaria* o de las que con su integración permitan constituir la, *no estén inscritas* en el Registro de la Propiedad o se hubiese interrumpido el tracto registral, los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o reanudar el tracto sucesivo, disfrutará de una *reducción del 90%* en la base imponible de la modalidad de *transmisiones patrimoniales onerosas*, del ITPAJD (art. 13).

(11) Conforme al art. 2.11 de la Ley 19/95, se entiende por Renta unitaria de trabajo, el rendimiento económico generado en la explotación agraria que se atribuye a la unidad de trabajo y que se obtiene dividiendo entre el número de unidades de trabajo agrario dedicadas a la explotación, la cifra resultante de sumar el margen neto o excedente neto de explotación y el importe de los salarios pagados. La Orden de 13 de diciembre de 1995, dictada en desarrollo de la Ley 19/95, establece en su art. 4 una serie de criterios para el cálculo de la renta unitaria de trabajo.

En fin, como se ha podido constatar, la mayoría de los beneficios que se establecen tienen una clara vocación incentivadora para el establecimiento de explotaciones agrarias prioritarias, dado que normalmente sólo se podrán disfrutar una vez, o durante un período limitado de tiempo. Por otro lado, no debe desconocerse que se trata de beneficios fiscales que en la mayoría de supuestos se conceden en impuestos que cada vez están siendo más cuestionados, pues en el ITPAJD es difícil justificar la existencia de una capacidad económica susceptible de ser gravada por la mera alteración en la composición del patrimonio, y en el ISD, la adquisición de riqueza podría gravarse junto a las demás rentas en el IRPF¹².

Sin embargo, y aun cuando sea fácilmente cuantificable el importe que para cada caso pueda representar el beneficio fiscal, su importancia puede reducirse considerablemente si se compara con el importe de las ayudas financieras que pueden obtenerse, aun a riesgo de encontrarnos en una época de restricciones presupuestarias, consecuencia también de las exigencias comunitarias a las que se hacía referencia al iniciar esta exposición.

(12) En torno al ISD es suficientemente expresiva la reciente monografía de C. CHECA GONZALEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, M. Pons-Idelco, Madrid, 1996.