

ESTUDIOS

El debate del impuesto sobre sucesiones y sus consecuencias en las explotaciones agrarias

LORETO FELTRER RAMBAUD (*)

PATRICIA LAMO DE ESPINOSA ROCAMORA (**)

1. INTRODUCCIÓN

Alrededor del impuesto sobre sucesiones giran conceptos de equidad, justicia, redistribución de la riqueza, etc., así como incautación, ruptura del trabajo de años, impuesto sobreañadido a los impuestos generados en la creación del patrimonio que se transmite, por lo que el debate sobre su subsistencia puede decirse que está abierto. No es, pues, un tema pacífico, ni en la doctrina jurídica, ni en los planteamientos políticos.

El impuesto sobre sucesiones data de antiguo, forma parte del sistema impositivo español desde el siglo XIX, y hasta fechas recientes no había sido cuestionado. Es más, se trata de un tributo que redistribuye la riqueza, principio este que debe estar presente en toda la política económica por mandato constitucional. ¿Por qué nos cuestionamos ahora su subsistencia? Las circunstancias han cambiado, nos encontramos ante un sistema tributario complejo, en el que los impuestos han de integrarse entre sí para que el sistema sea justo, evitando el solapamiento de unos impuestos sobre otros.

Las críticas surgen cuando el patrimonio a transferir, como en el caso de la agricultura, que muchas veces tiene carácter familiar,

(*) *Magistrada. Master en Tributación y Asesoría Fiscal. Letrada del Defensor del Pueblo.*

(**) *Abogada. Master en Comunidades Europeas. Letrada del Defensor del Pueblo.*

no es generalmente elevado y, sobre todo, cuando de esa transmisión puede depender la supervivencia de una explotación agraria. El abono del impuesto puede suponer la ruptura de la explotación, por efectos de la venta parcial, y quien la recibe ya no obtiene el mismo bien en términos económicos, y puede que ese simple cambio de titularidad la haga inviable económicamente.

Este tema puede tener un tratamiento familiar (1), como lo ha tenido clásicamente, y ello ha dado origen en diversos países a instituciones de denominaciones diferentes, tales como el *Homestead* norteamericano, el *Anerbe* alemán, el *Hogar Seguro* en Puerto Rico, el *Heimstadt*, asilo familiar suizo, los *Nadels* rusos, etc. En España, la diversidad de los tipos de explotación se corresponde con la diversidad legislativa en cuanto a la transmisión de explotaciones, lo que permitió en su día a Roca Sastre (2) decir que en las regiones forales se ha conservado hasta nuestros días un derecho sucesorio que representa la máxima perfección deseable en la transmisión *mortis causa* de las explotaciones agrícolas, puesto que se funda en la concepción de la familia troncal o *souche*, como diría Le Play y realiza todas las exigencias modernas de conservación de las explotaciones de este tipo.

Son muchos los factores que afectan a este debate, en el que se mezclan dos conceptos: desde el punto de vista jurídico, la sucesión de la explotación agrícola regulada en el Código Civil y los derechos forales; en el ámbito económico, el impuesto sobre sucesiones (ISD) que los herederos deben abonar. El primero es un debate viejo, viene de muy atrás. De una parte, las famosas «unidades mínimas de cultivo» (Ley de 15 de julio de 1954, que fija las unidades mínimas de cultivo, BOE de 16 de julio) contemplaban este problema no desde la perspectiva de la explotación o la empresa, sino desde la parcela, desde la unidad de cultivo, de trabajo, trayendo la idea de la legislación italiana, como tantas otras disposiciones españolas en materia agraria, que están casi siempre inspiradas en antecedentes italianos o franceses (3); pero la idea de su indivisión estaba presidida por la eficiencia del trabajo o, dicho en términos de hoy, por la viabilidad. De otra, el Código

(1) Agustín Luna Serrano. 1962 «El patrimonio familiar». CSIC. Madrid-Roma.

(2) Roca Sastre. 1943 «La necesidad de diferenciar lo rural de lo urbano en materia de derecho sucesorio». *Anales de la Economía Matritense del Notariado*.

(3) Alberto Ballarín. 1994. *Discurso de ingreso en la Real Academia de Doctores, titulado «Medio siglo de legislación agraria española»*. Madrid.

Civil permite conservar íntegramente la explotación agrícola o dividirla.

Pero el objeto de este trabajo no viene del Derecho Sucesorio, materia eminentemente civil y foral (4), sino del Derecho Fiscal, por cuanto se trata de examinar en qué medida el ISD es o no también una causa del fraccionamiento de la propiedad rural y, por tanto, trabaja a favor o en contra del progreso de la agricultura. Es, pues, un debate mucho más profundo por cuanto la economía agraria camina lenta, pero inexorablemente, desde la protección a la libertad, desde las ayudas a su inexistencia y, por tanto, desde la acción en un campo protegido frente a terceros, a un campo abierto a la competencia y donde la competitividad es la base de la continuidad empresarial.

En los últimos meses muy diversos factores confluyen sobre esta materia tan controvertida. De una parte, la Comisión Europea, a través de su *Middle Term Review* (MTR), plan bajo cuyas siglas se persigue desmontar, al menos en parte, el actual sistema de apoyo nacido de la Agenda 2000 y llevarlo a otro basado en el desacoplamiento de las ayudas, su modulación y el fortalecimiento del pilar del desarrollo rural, así como la reducción de las ayudas a la exportación en virtud de los acuerdos y debates en el seno de la OMC (Doha y Cancún). Por otra parte, existe un debate político sobre la mesa electoral, una propuesta de acabar con este impuesto en todas aquellas comunidades autónomas donde gobierne el partido proponente (no hay que olvidar que, como se examinará seguidamente, este impuesto está cedido a las CC.AA.).

El momento para el estudio de este impuesto y sus consecuencias en la agricultura parece, pues, oportuno. Es por ello que el presente trabajo se centra en la fiscalidad de las transmisiones hereditarias y especialmente referidas a las explotaciones agrarias, tratando de deducir si existen motivos para la desaparición de la tributación en las herencias directas. Examinaremos todo ello seguidamente.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

El primer antecedente de este impuesto se encuentra en las instrucciones de 29 de junio de 1830, para hacer efectivo el derecho de las hipotecas de 31 de diciembre de 1829, que establecía un impuesto

(4) Sobre esta cuestión pueden examinarse las importantes obras de M^a José Cazorla, 1998. «El Derecho Sucesorio Agrario español» Ed. Academia. Notarial de Granada.; J. Luis de los Mozos, 1977 «La sucesión en el derecho agrario». Ed. MAPA. y numerosos y brillantes libros y artículos de Alberto Ballarín Marcial al respecto.

gradual sobre las sucesiones de vínculos, mayorazgos y patronos de legos y sobre las herencias, mejoras y legados. Tras esta primera regulación, las diversas normas han ido produciendo un vaivén en la vida del impuesto, sujetando en ocasiones a tributación las herencias directas para después declararlas exentas (5), hasta que por Decreto Ley de 26 de junio de 1874 fueron definitivamente gravadas.

En 1896, la Ley de 30 de agosto fija los derechos sobre las herencias «a favor del alma» atendiendo al grado de parentesco entre el causante y los adquirentes. La Ley de 2 de abril de 1900 incluye la facultad de comprobar el valor de lo declarado con carácter necesario en las sucesiones; convierte el impuesto en progresivo, lo que desapareció posteriormente, y prevé un mínimo de exención para las herencias entre ascendientes, descendientes y cónyuges.

A principios del siglo XX se producen las más importantes y profundas modificaciones. La configuración actual surge a través del Real Decreto de 27 de abril de 1926 que crea el impuesto sobre el caudal relicto y grava el conjunto indiviso de la herencia antes de su partición y su adjudicación a los herederos. En esta misma línea, la Ley de 11 de marzo de 1932 exceptúa del impuesto sobre el caudal relicto los bienes adquiridos por el cónyuge del causante.

En el año 1940 el Ministro José Larraz lleva a cabo una gran reforma tributaria materializada en la Ley de 16 de diciembre de 1940, que fija de oficio el valor del ajuar doméstico y crea el Jurado Central de Derechos Reales y, finalmente, la reforma tributaria del año 1957, en la Ley de 26 de diciembre, recoge presunciones legales, antecedente de las actuales, en la tributación de las transmisiones *mortis causa*.

El impuesto general sobre sucesiones se crea en virtud de la Ley de 11 de julio de 1964 reafirmando la naturaleza directa del impuesto, suprime el impuesto sobre el caudal relicto, modifica la estructura de las tarifas e introduce la progresividad por tramos y reduce la tributación del cónyuge viudo.

La dispersión normativa y tributaria, pues existían dos impuestos con finalidad similar, se unifica en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre) manteniendo la denominación de

(5) Así, la Ley de 23 de mayo de 1845 fija un gravamen sobre las herencias dejando exentas las transmisiones hereditarias en línea recta de ascendientes y descendientes. Posteriormente, la Ley de 29 de junio de 1867 rompe con el sistema anterior gravando por primera vez las sucesiones entre ascendientes y descendientes. Sin embargo, la Ley de Presupuestos de 1 de julio de 1869 vuelve a declarar exentas las transmisiones a título hereditario entre ascendientes y descendientes. Nuevamente, la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1872 sujeta a tributación de las sucesiones directas, asignando al tributo de referencia la denominación de Impuesto de derechos reales que permanecería en el tiempo. La Ley de Presupuestos de 6 de agosto de 1873 suprime la tributación de estas sucesiones.

impuesto sobre sucesiones y donaciones. En la tramitación parlamentaria de la Ley ya se planteó la ausencia de exenciones y bonificaciones subjetivas para la familia más próxima, así como la necesidad de un régimen específico para las explotaciones agrarias, que no forzase la división o venta del patrimonio que se hereda, lo que podía provocar la pérdida de tradiciones familiares y parte del patrimonio sociológico nacional (6).

3. MARCO JURÍDICO ACTUAL COMÚN Y AUTONÓMICO

3.1. Naturaleza y ámbito de aplicación

Como primera aproximación al concepto del impuesto sobre sucesiones, se puede afirmar que es un impuesto que sujeta a tributación la manifestación de la riqueza que se pone de relieve por la transmisión de los bienes y derechos que componen la herencia de las personas físicas.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y el Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, recoge tanto la tributación de las adquisiciones gratuitas *mortis causa* como *inter vivos*. El ISD es un impuesto subjetivo, personal y directo que contribuye a la redistribución de la riqueza y mantiene los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo: la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente. En este último caso se introduce como novedad a tener en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente. Además, se refuerza la progresividad de las tarifas en las adquisiciones de mayor importancia y se introducen reglas de aplicación, como la que dispone la acumulación de las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida, al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria.

El impuesto se concibe como complementario de la imposición sobre la renta de las personas físicas, toda vez que grava incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas y excluye de su ámbito a las personas jurídicas, de forma que los incrementos patrimoniales percibidos por éstas tributan en el impuesto de sociedades. La aplicación de la tarifa tiene relación con la cuantía de la adquisi-

(6) Toma en consideración de la proposición de Ley presentada por el grupo parlamentario de Minoría Catalana sobre declaraciones exentas del impuesto general de sucesiones, herencia o legado de la explotación agraria, que resultó rechazada. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados nº 177. Sesión celebrada el jueves 20 de diciembre de 1984.

ción patrimonial y con el grado de parentesco que une al transmitente y al adquirente, así como con el patrimonio previo del heredero.

El ISD se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de las peculiaridades que se derivan de la existencia de los Estatutos de Autonomía del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, así como de la cesión del tributo al resto de las Comunidades Autónomas que mantienen un régimen común, peculiaridades que nos obligarán a volver sobre el tema más adelante.

Efectivamente, 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 (BOE de 31 de diciembre), cede a éstas por delegación la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión del ISD. Igualmente, las Comunidades Autónomas pueden regular novedosamente las reducciones aplicables en la base imponible tanto a las transmisiones *inter vivos* como a las *mortis causa*, mejorar las reducciones estatales, crear deducciones y bonificaciones de la cuota y fijar la tarifa del impuesto sin ninguna limitación, contando además con el rendimiento total del impuesto producido en su territorio.

Por su parte, la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra (BOE de 27 de diciembre) (7), conceptúa el ISD como un tributo propio de la Comunidad Foral y establece que tributan en Navarra las herencias cuando el causante tenga su residencia en dicha Comunidad o conserve la condición política de navarro y prevé la exención de las mencionadas adquisiciones por los ascendientes, descendientes, cónyuges o miembros de una pareja estable.

A su vez, en el nuevo Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (8) (BOE de 24 de mayo), la

(7) Modificada por Ley 12/1993, de 13 de diciembre (BOE de 14 de diciembre) y 19/1998, de 15 de junio (BOE de 16 de junio) reconoce potestad a la Comunidad Foral Navarra para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. En consecuencia, el ISD se regula normativamente por la Comunidad Foral.

(8) Inicialmente el Concierto se fijó por Ley 12/1981, de 13 de mayo (BOE de 28 de mayo), y con posterioridad la norma fue objeto de cinco modificaciones, mediante Ley 49/1985, de 27 de diciembre (BOE 30 de diciembre); Ley 2/1990, de 8 de junio (BOE 12 de junio); Ley 27/1990, de 26 de diciembre (BOE 27 de diciembre); Ley 11/1993, de 13 de diciembre (BOE 14 de diciembre); y Ley 38/1997, de 4 de agosto (BOE de 5 de agosto). Dichas leyes han actualizado, adaptado y modificado el Concierto en cada momento. El primer Concierto tenía prevista su vigencia hasta el día 31 de diciembre de 2001, por Ley 25/2001, de 27 de diciembre se prorrogó el Concierto, que ha sido sustituido por Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo). En virtud del mismo son competencias exclusivas del Estado los tributos que gravan la renta de aduanas, los derivados de los monopolios fiscales y gravámenes sobre alcoholes; el resto de tributos son competencia de los Territorios Forales del País Vasco. El ISD tiene carácter de tributo concertado de normativa autónoma, por lo que las Diputaciones Forales tiene plena competencia para su regulación.

exacción de este impuesto corresponde a las respectivas Diputaciones Forales, cuando el causante tenga su residencia habitual en dicho territorio a la fecha del devengo, y desde el 1 de enero de 1992 están exentas las adquisiciones hereditarias, incluida la percepción de cantidades procedentes del seguro de vida por el cónyuge, ascendientes y descendientes.

Como ya se ha indicado, el resto de las Comunidades Autónomas cuentan, hasta la fecha, con un régimen común (9), en el que las adquisiciones hereditarias de los ascendientes, descendientes y cónyuges tributan con carácter general en el ISD, si bien, como se verá más adelante, existen ya diversas Comunidades Autónomas, entre otras las limítrofes con el País Vasco, como La Rioja y Cantabria, que, con la finalidad de evitar la deslocalización domiciliar de la riqueza en busca de beneficios fiscales, han legislado haciendo desaparecer prácticamente la carga económica derivada del ISD para los familiares en línea directa y cónyuge superviviente.

Corresponde la exacción del ISD a la Comunidad autónoma donde reside habitualmente el fallecido. La noción de residencia habitual se remite al concepto general recogido en el artículo 45 de la Ley 230/1963, 28 de diciembre, General Tributaria (LGT, BOE de 31 de diciembre) (10), que, a su vez, recoge el concepto de residencia habitual desarrollado en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF, BOE de 10 de diciembre) (11), y se determina por la permanencia en el territorio durante más de 183 días en el año natural, sin computar las ausencias circunstanciales (12).

3.2. Hecho imponible

El hecho imponible está constituido por el incremento patrimonial gratuito o lucrativo obtenido por personas físicas (se excluye a las

(9) Regulado en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

(10) Artículo 45 LGT: 1. El domicilio a los efectos tributarios será: a) Para las personas naturales el de su residencia habitual y b) Para las personas jurídicas el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección.

(11) El artículo 9 LIRPF establece que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en el territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

(12) La jurisprudencia ha entendido que la residencia habitual del causante en el año anterior a su fallecimiento es un concepto jurídico determinado que se concreta y define a través de unos datos fácticos cuales son la permanencia estable en un lugar o domicilio durante un determinado lapso temporal en el año inmediatamente anterior al fallecimiento del causante. Entre otras, Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de noviembre de 2000 (JT 2000/1531).

personas jurídicas que se someten al Impuesto sobre sociedades, regulado en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, BOE de 28 de diciembre) (13), cuando se produce alguna de las siguientes operaciones:

Adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos*.

La percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo algunos supuestos concretos recogidos en el artículo 16.2.a de la LIRPF.

No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la LISD, se presume que existe una transmisión lucrativa cuando de los Registros fiscales u otros datos que obran en poder de la Administración pública resulta una disminución de patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción (14), el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios. Idéntica presunción afecta en las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes, como representantes de sus descendientes menores de edad, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin (15).

3.3. Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos (16) a título de contribuyente los causahabientes que sean personas físicas en las adquisiciones *mortis causa*.

Los sujetos pasivos de este impuesto tributan por obligación personal cuando tienen fijada su residencia habitual en España, quedando pues sometida la totalidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio gravado. Sin embargo, tributan por obligación real cuando no residan habitualmente en España pero adquieren bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o cumplirse

(13) Artículo 3 de la LIS.

(14) Artículo 64 de la LGT: 4 años.

(15) En los impuestos en general, el hecho imponible se define de forma positiva mediante la descripción del supuesto de hecho que hace surgir la obligación tributaria, y de forma negativa a través de los supuestos de no sujeción. Sin embargo, en el ISD no se describen estos supuestos de no sujeción y se confunden con las exenciones, que implican el nacimiento del hecho imponible pero no suponen obligación de contribuir por la existencia de una norma de exención.

(16) La LISD dedica el capítulo III a los sujetos pasivos y responsables, regulando la obligación personal o real de contribuir.

en territorio español, así como la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida cuando el contrato se haya realizado con entidades aseguradoras españolas o, en España, con entidades extranjeras que operen aquí.

La Ley determina los casos de responsabilidad subsidiaria indicando que, para las transmisiones *mortis causa* de depósitos, garantías y cuentas corrientes, son responsables subsidiarios del pago del impuesto los intermediarios financieros y las demás entidades o personas que hubieran entregado metálico y valores depositados, o devuelto garantías constituidas. En las entregas de cantidades a beneficiarios como herederos o designados en los contratos son responsables subsidiarios las entidades que las verifiquen y, son responsables subsidiarios los mediadores en la transmisión de título valores que forman parte de la herencia, salvo que estas operaciones tengan como finalidad el pago del impuesto.

Finalmente son responsables subsidiarios los funcionarios que autorizaran el cambio del sujeto pasivo de cualquier tributo, cuando tal cambio suponga una adquisición gravada por el ISD y no hubiesen exigido previamente la justificación del pago del impuesto.

3.4. Base imponible

La base imponible es una cuantificación en valores reales del hecho imponible. En las herencias (17) está formada por el valor real de la participación de cada causahabiente en el caudal relicto. Debe entenderse como valor real de los bienes y derechos que forman el caudal relicto, el valor de los bienes y derechos que integran la herencia del fallecido más los denominados adicionales y los que forman parte del ajuar doméstico, minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles.

Los bienes y derechos adicionales están constituidos por presunciones legales, es decir, se trata de hechos que en sí mismos no hacen surgir la obligación tributaria, pero que en virtud de la ficción normativa creada por el legislador implican el nacimiento de la obligación tributaria, ficción que puede ser destruida mediante prueba en contrario. Estas presunciones afectan a los bienes que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, bienes y derechos adquiridos hasta los tres años anteriores a su fallecimiento, bienes y derechos transmitidos por el causante

(17) Artículo 9 y siguientes LISD.

hasta los cuatro años anteriores a su fallecimiento y, finalmente, valores y efectos transmitidos por endoso.

El ajuar doméstico se valora de forma general en el 3 por ciento del valor del resto de los bienes que integran el caudal relicto, salvo que el valor declarado sea superior.

A esto hay que añadir que los derechos reales que se constituyen o transmiten cuentan con unas reglas específicas de valoración recogidas en el artículo 26 LISD (18) y artículos 49 y siguientes del Reglamento.

3.5. Base liquidable

La base liquidable (19) se obtiene aplicando a la base imponible las reducciones estatales en primer lugar, y, en segundo lugar, las aprobadas por las Comunidades autónomas. Las reducciones estatales se modulan en función del grado de parentesco de los herederos o legatarios con el causahabiente.

Cuadro 1

REDUCCIONES

Grupo	Composición	Reducciones
I	Descendientes, cualquiera que sea su filiación o adoptados, menores de 21 años General: 15.956,87	Por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente o beneficiario: 3.990,72 € Esta reducción no puede exceder de: 47.858,59 €
II	Descendientes y adoptados no incluidos en el grupo anterior y cónyuges, ascendientes o adoptantes de cualquier edad	General: 15.956,87 €
III	Colaterales de 2º y 3º grado y ascendientes y descendientes por afinidad.	General: 7.993,46 €
IV	Las demás personas no incluidas en alguno de los grupos anteriores.	No hay reducción.

Además, si el adquirente es una persona con minusvalía física, psíquica o sensorial se aplica una reducción adicional que será de 47.858,59 € si el grado de minusvalía es igual o superior al 33 por

(18) Artículo 26 LISD regula la valoración del usufructo y otras instituciones.

(19) Artículo 20 LISD. La ley mezcla las reducciones y las exenciones, teniendo estas últimas carácter pleno, y suponiendo las otras únicamente una minoración de la base imponible de tipo parcial.

ciento, e inferior al 65 por ciento o de 150.253,03 € si el grado de minusvalía es igual o superior al 65 por ciento.

En el supuesto de que unos mismos bienes hubiesen sido objeto de dos o más transmisiones en un periodo máximo de diez años, a favor de descendientes, en la segunda transmisión o ulterior se reduce de la base imponible, además de las ya citadas, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes.

Es aplicable una reducción del 95 por ciento, en las adquisiciones *mortis causa*, siempre que sea a favor de cónyuges, descendientes o adoptados, del valor de las empresas individuales o negocios profesionales y participaciones en entidades o derechos de usufructo, que recaigan sobre las mismas a las que les corresponda la exención del impuesto del patrimonio. De no existir familiares directos, para que proceda la reducción, tienen que heredar los ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado.

Por su parte, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio (LIP, BOE de 7 de junio) declara exentos los útiles de trabajo y las participaciones en entidades siempre que reúnan los siguientes requisitos en el momento del devengo del impuesto:

- a) Que los bienes y derechos de las personas físicas sean necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo (como mínimo el 50 por ciento de la base imponible de la liquidación del IRPF) y que la ejerza de modo habitual, personal y directa (empresario individual). También están exentos los bienes y derechos gananciales cuando cumplan los requisitos indicados. La Administración tributaria ha considerado actividad económica incluida en la exención la explotación agrícola desarrollada en una finca copropiedad del sujeto pasivo.
- b) Exención de las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo y siempre que ostente un porcentaje de participación igual o superior al 15 por ciento del capital, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad participada y perciba por ello una retribución que represente más de un 50 por ciento del total de sus rendimientos del trabajo y actividades económicas, sin computar los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes o derechos afectos disfruten de la exención anterior. El porcentaje del 15 por ciento se eleva al 20 por ciento cuando se compute conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales del segundo grado de consaguinidad, afinidad o adopción.

Sin embargo, cuando un titular participe en varias entidades, el cómputo se realiza de forma separada. La entidad participada ha de reunir los siguientes requisitos: realización de manera efectiva de una actividad económica, salvo la de gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios, y que no esté sometida a transparencia fiscal, menos cuando se trata de sociedades profesionales.

El importe de la exención se calcula: valor de las participaciones según normas del impuesto de patrimonio (VP) por el resultado de dividir el valor de los activos afectos (VAF) menos deudas de la actividad (DA) entre el valor del patrimonio neto de la entidad (VPN):

$$\text{Importe de la exención} = \text{VP} \times \left(\frac{\text{VAF} - \text{DA}}{\text{VPN}} \right)$$

La normativa recoge la reducción del 95 por ciento del valor de la vivienda habitual del fallecido en las transmisiones a favor de su cónyuge, ascendientes, descendientes o pariente colateral mayor de 65 años, que hubiese convivido con él durante los dos años anteriores al fallecimiento, con un límite máximo por cada sujeto pasivo de 122.606,47 €.

Otra reducción del 95 por ciento del valor, se refiere a los bienes del patrimonio histórico español o histórico cultural de las Comunidades autónomas exentos del impuesto de patrimonio, transmitidos a favor del cónyuge, descendiente o adoptado.

Estas tres últimas reducciones quedan sujetas a la exigencia de la permanencia de los bienes en el patrimonio del adquirente durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

3.6. Comprobación de valores

La Administración tributaria cuando no está conforme con el valor declarado por el sujeto pasivo puede comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos, a fin de adecuarlo al valor real, aplicando los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria. Sólo cuando existe una declaración previa del sujeto pasivo, atribuyendo un valor a un bien o a un derecho, puede la Administración promover el procedimiento de comprobación de valores.

Los medios previstos en el mencionado artículo 52 de la LGT son los siguientes:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

- b) Precios medios en el mercado.
- c) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- d) Dictamen de peritos de la Administración; este sistema es de aplicación primordial casi exclusiva del ISD.
- e) Tasación pericial contradictoria.
- f) Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la ley de cada tributo.

El valor real de los bienes y derechos transmitidos para la fijación de la base imponible es el que tienen el día del fallecimiento del causante. Por valor real se entiende el valor normal de mercado entre partes independientes. Dado que el denominado valor real es un concepto jurídico indeterminado, que no tiene carácter objetivo, provoca numerosas reclamaciones y recursos, por ello, no han faltado voces a favor de la objetivación de este valor. La comprobación de valores debe estar motivada, en el sentido de que se expresen de forma suficiente y adecuada los criterios seguidos por la Administración para alcanzar el valor comprobado (20).

El valor que prevalece tras la comprobación es el mayor de los dos siguientes: el declarado por el sujeto pasivo o el comprobado por la Administración. Una vez firme, en vía administrativa, el valor comprobado por la oficina gestora, no puede modificarse, salvo a través del procedimiento de revisión (21).

Si el valor resultante de la comprobación fuese superior al resultante de la aplicación de la correspondiente regla del impuesto sobre el patrimonio, dicho valor surte efectos en relación con las liquidaciones, a practicar a cargo del adquirente por dicho impuesto, en la anualidad corriente y las siguientes.

Está prevista la posibilidad de adquisición de los bienes y derechos por parte de la Administración cuando estos sean infravalorados por los interesados, siempre que el valor comprobado exceda en más del 50 por ciento del declarado y sea inferior al que resulte de la aplicación de las reglas de valoración del impuesto sobre el patrimonio.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, del Estatuto del Contribuyente (BOE de 27 de febrero) prevé, cuando las normas del tributo lo contemplan, la solicitud de fijación previa y vinculante del valor fiscal de los elementos del hecho imponible. Esto se hace mediante una soli-

(20) Para las fincas rústicas hay que tener en consideración el valor fijado en los Registros fiscales, superficie útil, tipo de cultivo, antigüedad, transmisiones recientes, limitaciones...

(21) Artículo 154 LGT.

cidad con una propuesta de valor, que si no es objeto de respuesta por la Administración tributaria se considera aceptada. Este acuerdo tiene vigencia durante tres años. Desde el 20 de marzo de 1998 se pueden realizar en el ISD estos acuerdos previos de valoración. No obstante, la Administración no pierde su facultad de comprobar el valor con posterioridad.

Recibida la notificación del resultado de la comprobación, efectuada por la Administración, el contribuyente puede oponerse a la misma iniciando la tasación pericial contradictoria o utilizando los recursos usuales contra los actos de naturaleza tributaria (reposición, reclamación económico-administrativa) (22).

3.7. Deuda tributaria

La cuota tributaria (23) se obtiene mediante la aplicación del tipo de gravamen correspondiente a la base liquidable. La capacidad para fijar la tarifa está cedida a las Comunidades autónomas, por lo que, con carácter general, se aplica la escala aprobada por éstas. No obstante, para las Comunidades que no cuentan con una escala propia se aplica la recogida en la LISD.

A la cuota íntegra se aplican unos coeficientes multiplicadores establecidos en función de los siguientes factores: grupos de parentesco previsto para la aplicación de la reducción de la base imponible y el patrimonio preexistente del adquirente.

La valoración del patrimonio preexistente, a efectos de su titularidad, sigue las reglas del Código Civil. El conviviente en una unión de hecho en Cataluña se considera cónyuge a los efectos de la aplicación de la tarifa en las adquisiciones *mortis causa*. En Navarra también tiene la condición de heredero directo.

Cuando la diferencia entre la cuota tributaria, obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda, y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador

(22) Cuando la disconformidad del interesado se centre en la excesividad del valor comprobado por la Administración, el método adecuado es la solicitud del procedimiento de tasación pericial contradictoria, aunque no tiene carácter obligatorio. En este procedimiento el perito del sujeto pasivo realiza una nueva comprobación y, si difiere en más de un 10 por ciento o en 120.202,42 € se acude un tercer perito independiente y se dicta resolución. Artículos 40 y 98 del Reglamento del ISD.

Si la disconformidad del sujeto pasivo tiene por objeto aspectos de la liquidación o comprobación, la vía adecuada es la impugnación mediante el recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. En este sentido hay que tener en cuenta que los Tribunales Económico-Administrativos se consideran incompetentes para la revisión técnica de los valores.

(23) El artículo 22 LISD regula la cuota tributaria, que forma parte del capítulo VII dedicado a la Deuda tributaria.

Cuadro 2

TARIFA

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra	Resto base hasta	Tipo marginal %
0,00	–	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00

Cuadro 3

COEFICIENTES MULTIPLICADORES

Patrimonio preexistente	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98 1,0000	1,2000	1,9059	2,4

inmediato inferior, sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente, tenido en cuenta para la liquidación, y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reduce en el importe del exceso (24).

(24) La finalidad del precepto es evitar el llamado error de salto, que supone que un aumento mínimo de la base imponible resulte, aplicando la tarifa, una porción de cuota superior a dicho incremento.

Cuando se tenga obligación personal de contribuir y se haya tributado por un impuesto similar al ISD en el extranjero, procede la deducción por doble imposición internacional. En este caso, el contribuyente puede deducir de la cuota la menor de las siguientes cantidades: el importe satisfecho en el extranjero o la cantidad que resulte de aplicar el tipo medio efectivo (25) del ISD español al incremento patrimonial correspondientes a bienes y derechos situados fuera de España y sometidos al impuesto extranjero.

Del mismo modo, se prevé una bonificación del 50 por ciento de la cuota en las adquisiciones *mortis causa* y cantidades percibidas por los beneficiarios de los seguros de vida si el causante ha tenido su residencia habitual, a la fecha del devengo, en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores, contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo.

3.8. Devengo y Gestión

El ISD se devenga en las adquisiciones *mortis causa* y seguros de vida el día del fallecimiento del causante, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente (26).

La Ley prevé la existencia de dos procedimientos para el cálculo y pago del impuesto, uno basado en la declaración por el sujeto pasivo y posterior liquidación y recaudación por parte de la Administración, y otro a través de la autoliquidación por el propio sujeto pasivo. El plazo, tanto para declarar como para autoliquidar, es de seis meses desde el fallecimiento del causante, es prorrogable de forma graciable por otro plazo igual siempre que se solicite en los cinco primeros meses del periodo. El pago del impuesto debe realizarse en metálico o hacerse efectivo mediante entrega de bienes del patrimonio histórico español. El caudal hereditario queda inmovilizado hasta el pago del impuesto. No obstante, se puede pedir la liquidación parcial referida a determinados bienes. Del mismo modo, se puede solicitar en las oficinas gestoras, dentro de los ocho días siguientes a la notificación de la liquidación practicada por la Administración, que se autorice a las entidades financieras la enajenación de valores depositados a nombre del fallecido y con cargo a su importe librar los correspondientes cheques a nombre del Tesoro.

(25) Tipo medio efectivo = (cuota tributaria/base liquidable) x 100 (el tipo se expresa con dos decimales).

(26) Artículo 24 LISD.

La prescripción se aplica según lo dispuesto en el artículo 64 de la LGT, de tal forma que prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas (27).

4. LA TRANSMISIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS

Las normas fiscales regulan la tributación, pero los conceptos a que ésta ha de aplicarse hay que buscarlos en las normas materiales e incluso acudir a las normas generales de interpretación recogidas en el artículo 3 del Código Civil. Para encontrar un concepto de empresa agraria se pueden aplicar los requisitos de la empresa en general con sus particularidades propias, es decir: economía, organización, profesionalidad e imputabilidad. En base a ello, se puede definir la empresa agraria como aquella que desarrolla una actividad agraria de la que forman parte una serie de bienes y derechos organizados de manera profesional por su titular, asumiendo éste los riesgos derivados de dicha actividad y con el fin de obtener rentabilidad económica.

La explotación agraria viene definida en el artículo 2.2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias (LMEA, BOE de 5 de julio) (28) como el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí una unidad técnico-económica (29).

Los elementos de la explotación son de muy diversa naturaleza. El artículo 2.3 LMEA entiende que son: los bienes inmuebles de naturaleza rústica y cualesquiera otros objeto de aprovechamiento agrario permanente; vivienda con dependencias agrarias; las construc-

(27) En la LISD originariamente la prescripción se establecía para la inactividad administrativa durante diez años, posteriormente se unificó con la prescripción de los demás tributos y se fijó en 5 años y desde el 1 de enero de 1999 se ha reducido el plazo a 4 años.

(28) Esta ley derogó la interesante Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar y los Jóvenes Agricultores (BOE de 11 de enero de 1982), que venía de Los Pactos de la Moncloa (1979) y que a su vez cuando se aprobó derogó los artículos 36 a 42 de la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario, aprobada por Decreto 118/1973, de 12 de enero (BOE de 3 de febrero) que venían de diversas OOMM sobre patrimonios familiares de los años 1952 y 1953. Ver la publicación del MAPA. 1982. «Explotaciones familiares agrarias y agricultores jóvenes» Madrid.

(29) El artículo 10 b) del Reglamento (CE) n° 1258/1999 del Consejo de 17 de mayo de 1999 (DOCE 26 de junio de 1999), por el que se establecen las disposiciones comunes aplicables a los regímenes de ayuda directa en el marco de la política agrícola común, establece una definición geográfica de la explotación agraria, que considera a todas las unidades de producción administradas por el agricultor y situadas en el territorio de un mismo Estado miembro.

ciones e instalaciones agrarias, incluso de naturaleza industrial, y los ganados, máquinas y aperos, integrados en la explotación y afectos a la misma, cuyo aprovechamiento y utilización corresponden a su titular en régimen de propiedad, arrendamiento, derechos de uso y disfrute e incluso por mera tolerancia de su dueño. Asimismo, constituyen elementos de la explotación todos los derechos y obligaciones que pueden corresponder a su titular y se hallen afectos a la misma. Para la transmisión de explotaciones agrarias hay que tener en cuenta su valor total, prescindiendo del beneficio fiscal de los bienes objetivamente exentos o bonificados, ya que la LMEA concede determinadas exenciones aplicables a estas explotaciones, tanto en las donaciones como en la transmisión hereditaria.

La LMEA declara exentas las siguientes operaciones:

- 1) La transmisión de terrenos para completar bajo una sola linde la superficie de una explotación agraria prioritaria.
- 2) La transmisión o adquisición por cualquier título del pleno dominio o usufructo vitalicio de una explotación agraria, de parte de ella o de una finca rústica, a favor de un agricultor joven o asalariado agrario (AJ/AA) para su primera instalación.

A los efectos de dicha Ley, son explotaciones agrarias prioritarias las que, posibiliten la ocupación al menos de una unidad de trabajo y que la renta unitaria del trabajo (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 de explotación y el importe de los salarios pagados), que se obtenga en la misma sea igual o superior al 35 por ciento de la renta de referencia, entendida como el indicador relativo a los salarios brutos no agrarios en España, e inferior al 120 por ciento de ésta. Además, el titular debe reunir los siguientes requisitos:

- 1) Ser agricultor profesional, de forma que al menos el 50 por ciento de su renta total la obtenga de actividades agrarias u otras actividades complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria realizada en la explotación no sea inferior al 25 por ciento de su renta total, y el tiempo de trabajo dedicado a estas actividades sea superior a la mitad de su tiempo de trabajo total.
- 2) Poseer nivel de capacitación agraria suficiente.
- 3) Estar entre los 18 y los 65 años.

- 4) Estar dado de alta en el régimen especial agrario o régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos en función de su actividad agraria.
- 5) Residir en la comarca donde radique la explotación o las limitrofes.

En el caso de matrimonio, la titularidad de la explotación podrá recaer en ambos cónyuges, siendo suficiente que uno de ellos reúna los requisitos citados. Las explotaciones agrarias que pertenezcan a una comunidad hereditaria y sobre las que exista pacto de indivisión por un periodo mínimo de seis años se considerarán prioritarias siempre que uno de los partícipes cumpla los citados requisitos.

Siempre que se acredite la condición de explotación prioritaria, mediante certificación expedida por la Comunidad Autónoma o por su inclusión en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, proceden los siguientes beneficios fiscales: Si se trata de la adquisición íntegra de la explotación, sea del pleno dominio o del usufructo vitalicio, goza de un 90 por ciento de reducción de la base imponible del impuesto que grave la operación. La reducción se eleva al 100 por ciento en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente, así como cuando se adquiere por un agricultor joven (AJ) o asalariado agrario (AA) y la adquisición se realiza en los 5 años siguientes a su primera instalación. De los mismos beneficios gozan las adquisiciones de terrenos para completar bajo una sola linde una explotación prioritaria. En cambio, si se trata de la adquisición parcial de explotaciones agrarias y fincas rústicas, sea del pleno dominio o del usufructo vitalicio, se reduce la base imponible en un 75 por ciento. Esta reducción se incrementa en 10 puntos porcentuales si el adquirente es un agricultor joven (AJ) o asalariado agrario (AA) y la transmisión se realiza en los cinco años siguientes a su primera instalación.

Para que procedan las reducciones anteriores, la explotación no puede perder el carácter de prioritaria y hay que hacer constar la adquisición en escritura pública y en el Registro de la Propiedad, siempre que las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo. Si las fincas adquiridas se enajenasen, arrendasen o cediesen, durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto 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 misma operación a favor de un agricultor joven (AJ) o asalariado agrario (AA) para su primera instalación en una explotación priori-

taria está exenta del impuesto que la grave, exigiéndose los mismos requisitos de indivisibilidad y documento público citados.

Finalmente, en las transmisiones *mortis causa* de superficies rústicas de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, se practica una reducción del 90, 75 ó 50 por ciento de la base imponible del impuesto en función de su inclusión en planes de protección por razones de interés natural de ordenación forestal o figuras equivalentes.

Las reducciones previstas en la LMEA son incompatibles con las reconocidas en la LISD, debiendo el contribuyente optar por unas o por otras.

5. ESPECIALIDADES Y REDUCCIONES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Como ya se ha referido anteriormente, el País Vasco declara exentas las adquisiciones hereditarias por el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados. Además, en el Territorio Foral de Vizcaya están exentas las transmisiones a título lucrativo de «el case-río» y sus pertenecidos, que se verifiquen a favor de parientes tronqueros (hijos y demás descendientes, ascendientes de la línea donde procede el bien raíz hasta el ascendiente que primero ostentó su titularidad, padre o madre supervivientes, respecto de los bienes comprados o ganados vigente el matrimonio y heredados del cónyuge premuerto por sus hijos comunes, parientes colaterales, que lo sean por línea paterna o materna, donde proceda la raíz troncal hasta el cuarto grado), siempre que la finca estuviese destinada a su explotación agrícola, forestal o ganadera y que el transmitente la lleve a cabo de forma personal. La exención está condicionada a que durante el plazo mínimo de seis años el adquirente se ocupe personalmente de su explotación. Las exenciones previstas en la LMEA se recogen en los mismos términos en Vizcaya.

En la Comunidad Foral Navarra, al igual que en el País Vasco, están exentas las transmisiones de las llamadas herencias directas incluidas las de las parejas estables. Asimismo, contempla exenciones similares a las dispuestas en la LMEA y la constitución y transmisión de superficies básicas de explotaciones agrarias.

En Cantabria, la Ley 11/2002, de 23 de diciembre (BOE 25 de enero de 2003), incrementa las reducciones de la base imponible para los grupos de familiares directos. Además, en las adquisiciones *mortis causa* correspondientes a descendientes directos, establece una reducción del 98 por ciento del valor de la empresa individual, del negocio profesional que incluye la producción y comercialización en

el sector ganadero, agrario o pesquero, así como participaciones en entidades a las que les sea de aplicación la exención del IP o de derechos de usufructo sobre los mismos. Esta reducción se condiciona al mantenimiento de la titularidad por el heredero durante los tres años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese en dicho plazo. Esta misma reducción, y con el mismo requisito de permanencia, se regula para las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que el adquirente hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

La Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003 aprobada por el Parlamento de La Rioja (BOE 3 de enero de 2003) establece una serie de reducciones en la transmisión *mortis causa* de empresa individual o negocio profesional o participación en entidades de dimensiones reducidas en las herencias directas.

Por su parte, la Comunidad Valenciana, a través de su Ley 13/1997, de 23 de diciembre, que regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos (BOE de 7 de abril de 1998), artículo 10 y del artículo 17 de la Ley 9/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales de gestión financiera y de organización (BOE de 7 de febrero de 2002), ha establecido reducciones en la sucesión, compatibles con la del Estado, del 95 por ciento del valor que corresponda por la adquisición de la empresa agraria individual, por el cónyuge, descendientes o adoptados del fallecido, o a falta de estos últimos de los ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado.

En Castilla-La Mancha la Ley 21/2002, de 14 de noviembre, de Medidas Fiscales de apoyo a la familia y determinados sectores económicos de gestión tributaria (BOE de 17 de diciembre), prevé, en su artículo 8, para las adquisiciones *mortis causa* la reducción del 100 por ciento de la base imponible del ISD, reguladas en la LMEA, para los contribuyentes domiciliados en dicha Comunidad con anterioridad a la fecha de adquisición.

El resto de Comunidades autónomas, aunque han anunciado la reducción, y en muchos casos la supresión del ISD en las herencias directas, continúan con un régimen similar conteniendo algunas reducciones diferentes.

6. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y SU REFERENCIA EN EUROPA

No existe legislación comunitaria específica sobre los impuestos directos a que están sujetas las personas físicas, por lo que la fiscali-

dad varía de un Estado a otro, aunque existen unos rasgos comunes en los sistemas fiscales. De forma general, las disposiciones nacionales han de atenerse al principio fundamental de no discriminación establecido en el derecho comunitario, en virtud del cual los nacionales de un Estado miembro, que residan en otro, no pueden estar sujetos a un tipo de gravamen menos favorable que los nacionales del país en el que vivan.

En Italia el sistema tributario suponía un obstáculo para el crecimiento y desarrollo de la empresa italiana, lo que ha dado lugar a una de las economías sumergidas más activas de Europa. Por ello, el Gobierno italiano está adoptando un conjunto de medidas encaminadas, básicamente, a impulsar la economía italiana, eliminando el impuesto de sucesiones en las transferencias de padres a hijos y reformando el derecho societario, laboral y tributario en todo lo que afecta a la vida de una empresa.

En casi todos los países de la Unión Europea, la definición del hecho imponible del impuesto es similar al español. Existe una cierta homogeneidad a la hora de seguir uno u otro criterio de sujeción, ya que la mayoría de los países comunitarios se inclinan por establecer el gravamen según sea la «residencia» del causante. Ahora bien, esta afirmación se debe matizar. Así, el criterio de atender a la residencia del causante es seguido por Bélgica, Alemania, Holanda, Luxemburgo, Dinamarca, Inglaterra e Irlanda. La normativa vigente en todos estos países dispone que siempre que el causante de la sucesión sea residente del país en cuestión, los derechos de sucesión se establecerán, sobre todo, el caudal relicto del mismo, con independencia del lugar donde se encuentren los bienes que compongan dicha herencia.

Así, por ejemplo, en Francia no se tiene en cuenta la residencia del difunto. La ley francesa establece una distinción entre sujetos pasivos directos e indirectos. Por tanto, serán sujetos pasivos directos todos los perceptores de una herencia, legado o donación. En su defecto, serán gravados los tutores, esposos o administradores legales de los bienes. En este caso, los derechos de sucesión recaen sobre la totalidad de los bienes situados en Francia. Por otra parte, son sujetos pasivos indirectos, todas aquellas personas físicas o jurídicas que adquieran un inmueble o fondo situado en Francia, procedente de una sucesión destinada a uno o más causahabientes, con domicilio en el extranjero.

En el caso de que el causante no sea residente, el criterio general seguido por la totalidad de los países examinados es someter a gravamen únicamente aquellos bienes inmuebles situados en el país. En

Luxemburgo y Bélgica, siempre que el causante no sea residente, se establecen «derechos de mutación», y no derechos sucesorios, sobre aquellos bienes inmuebles situados en el país. Es destacable esta apreciación por la diferencia existente entre los dos conceptos anteriormente mencionados, debido a que en el primer caso no serán deducibles las cargas o deudas que recaigan sobre los bienes sometidos a gravamen, mientras que los derechos de sucesión siempre serán establecidos sobre el valor neto de los bienes a los que nos venimos refiriendo. Para completar el tratamiento de los no residentes, sólo queda por señalar que en Holanda, con el fin de evitar maniobras fraudulentas, se trata como residentes a todas aquellas personas que perdieron esta condición dentro de los diez años inmediatamente anteriores a su fallecimiento.

Grecia aplica un criterio de sujeción tan amplio como el español, quedando gravadas por el impuesto todas las transmisiones de bienes inmuebles situados en el país. Los bienes muebles están sujetos al impuesto cuando el causante o causahabiente posea la nacionalidad griega o el legatario sea residente en el país. En este aspecto hay que añadir que, con carácter general, se aplica el impuesto atendiendo a la residencia del causante sin tener en cuenta la nacionalidad del mismo (salvo en Grecia y en Francia en determinadas circunstancias).

También existe cierta armonía en materia de exenciones, siendo generalizable la exención para la donación o legado hecha a favor de establecimiento sin ánimo de lucro.

Ahora bien, también existen algunas diferencias dignas de mención:

- En Inglaterra y Francia se declaran exentas las sucesiones de personas caídas en acción de guerra o en actos asimilables de servicio, reconociéndose de este modo que el causante ha prestado suficiente tributo al Estado.
- En Grecia se declara la exoneración del impuesto, a condición de reciprocidad, tanto para las personas físicas como jurídicas.
- En Inglaterra se establece la exención de todas las transferencias realizadas entre marido y mujer.
- Por último, destacar que en Holanda no se someten a gravamen las adquisiciones de bienes inmuebles que hayan soportado derechos de cesión.

En la mayoría de los países el impuesto sobre sucesiones grava las porciones hereditarias, lo que no quiere decir que ésta haya sido la forma que se ha utilizado siempre para gravar las sucesiones. De

hecho, Inglaterra cuenta con un impuesto que recae sobre el caudal relicto, con características muy peculiares, que tienden a conferir al tributo un carácter mixto de caudal relicto y de adquisición hereditaria. En principio, cada patrimonio transmitido gratuitamente es gravado por la tarifa general del impuesto a los tipos correspondientes. Pero si el beneficiario no es el cónyuge, ni pariente en línea directa, se aplica además otra tarifa que grava adicionalmente el importe de cada adquisición. El criterio general para valorar los bienes que componen el activo en la sucesión, es el del valor corriente o de mercado del bien en la fecha de fallecimiento del causante.

Las normas de valoración de los usufructos adquieren especial relieve, no sólo por el hecho de que es frecuente la desmembración del dominio de los bienes en virtud de las disposiciones testamentarias, sino también porque los derechos legitimarios del cónyuge viudo lo son a título de usufructo. Un sistema similar al español es el que se aplica en Francia y Luxemburgo. Para la valoración de usufructos en Bélgica y Holanda, se computa el valor imponible multiplicando la renta anual de los bienes por la tabla de coeficientes vigente que tiene en cuenta solamente la edad de los usufructuarios.

El valor de la nuda propiedad se conceptúa igual en todos los países y está constituido por la diferencia existente entre el valor total del bien y el del usufructo.

Los derechos de sucesión se calculan sobre el total de la herencia, una vez deducidas una serie de deudas, para luego repartir el gravamen proporcionalmente entre los causantes según el legado o porción hereditaria recibida. Además, algunos países entre los que figuran Irlanda, Inglaterra, Holanda y Luxemburgo, también se incluyen dentro de esta partida los intereses de dichas deudas. Asimismo, serán deducibles todos los gastos ocasionados por el funeral y entierro del causante.

En Bélgica, Luxemburgo, Inglaterra, Irlanda, Holanda y Alemania los gastos ocasionados como consecuencia del cumplimiento de la última voluntad del causante y los gastos relativos a la profesión del fallecido tienen carácter deducible.

Algunos otros países, al igual que España, establecen un sistema para evitar la doble imposición de los impuestos pagados en el extranjero por el mismo concepto.

En todos los países, además de un mínimo exento, se establece una diferenciación tributaria para las herencias directas y entre cónyuges, a través del mecanismo de previsión de exenciones que varían en su cuantía. Al igual que en España se protege el patrimonio adqui-

rido por las personas con discapacidad, mediante el establecimiento de exenciones para las transmisiones *mortis causa*.

Sin embargo, en España, al existir coeficientes de patrimonio, se aumenta la carga fiscal en el caso de que el heredero disponga de patrimonio propio. Además, España cuenta con impuesto sobre el patrimonio, lo que no sucede en el Reino Unido. En Francia sí existe este impuesto sobre el patrimonio si su valor rebasa un determinado umbral, que se revaloriza todos los años, y es muy superior al español (30).

En Inglaterra, existe, para el caso de doble transmisión de los mismos bienes en un período de tiempo, una reducción de la base del impuesto en un porcentaje decreciente con el transcurso del tiempo.

7. IMPLICACIONES RECAUDATORIAS DE LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES EN LAS EMPRESAS AGRARIAS

El derecho de la propiedad y el derecho a la herencia, como derechos reconocidos constitucionalmente (31), deben ser respetados por el sistema tributario, en el sentido de que la persona no se vea abusivamente privada de sus bienes y rentas de tal modo que se lesionen sus derechos fundamentales a poseer y mantener un patrimonio.

El sistema tributario debe ser neutral desde un punto de vista económico, de tal manera que no debe dañar, sino promover la eficacia de la economía y su crecimiento, introduciendo en sus mecanismos las menores distorsiones posibles. Ello no debe impedir, sin embargo, que los tributos puedan ser utilizados como instrumentos de política económica coyuntural. Precisamente el mantenimiento de las explotaciones agrarias, con todas las consecuencias que conlleva, productivas y sociales, debe ser apoyado por las normas fiscales, en lugar de producir efectos distorsionantes.

El análisis de las consecuencias económicas del ISD hay que realizarlo desde distintos puntos de vista: en primer lugar hay que considerar su importancia en las Haciendas públicas contemporáneas, los aspectos personales de los sujetos pasivos y las implicaciones sociales.

La recaudación del impuesto sobre sucesiones y donaciones supone aproximadamente 1.280 millones de euros anuales, dato que incluye la recaudación de ambos impuestos (sucesiones y donaciones), ya que no se cuenta con el valor de la recaudación separada. Al tratar-

(30) En 1998 era de 4.700.000 Ff, en ese mismo año en España era de 17 millones de pesetas.

(31) Artículo 33 CE. También se prevé en el proyecto de Constitución Europea.

se de un tributo cedido o concertado, la recaudación se realiza por las Comunidades Autónomas, lo que dificulta el estudio porque se carece de datos oficiales coordinados publicados por las mismas, bien porque no interesa su conocimiento, bien porque no existe una buena comunicación de datos entre las oficinas gestoras del impuesto en las propias Comunidades autónomas.

Cuadro 4

RECAUDACIÓN DE ISD POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidad Autónoma	Recaudación en miles de euros	
	2000	2001
Andalucía	108.999,56	121.224,14
Aragón	58.953,28	66.279,61
Asturias (Principado de)	48.994,51	48.639,91
Illes Balears	42.822,11	42.485,55
Islas Canarias	24.419,12	23.457,50
Cantabria	31.096,37	35.135,17
Castilla y León	91.179,55	97.315,88
Castilla-La Mancha	29.611,87	32.971,52
Cataluña	296.845,89	305.782,94
Comunidad Valenciana	111.391,58	118.207,06
Extremadura	15.926,82	12.879,69
Galicia	80.788,05	93.607,64
Comunidad de Madrid	250.772,30	308.487,49
Región de Murcia	21.696,54	23.403,41
La Rioja	10.637,91	13.558,83
Navarra (Comunidad Foral de)	14.652,68	7.927,35
País Vasco	44.446,00	

Fuente: «Informe mensual de recaudación tributaria» y «Resumen informativo de recaudación por tributos cedidos y concertados» de la AEAT, Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

De los datos recaudatorios se infieren grandes diferencias entre Comunidades Autónomas, aunque al carecer de datos sobre el porcentaje de la recaudación por IS que tiene causa en estas sucesiones, dato no publicado por la AEAT, no se puede llegar a una conclusión sobre las consecuencias económicas que supondría la desaparición del ISD en las herencias directas. En cualquier caso, hay que valorar que cuanto más alejado es el parentesco entre causante y causahabiente, mayor es el porcentaje de deuda tributaria.

De todos modos, dos procedimientos nos pueden aproximar a las consecuencias económicas que tendría la supresión de este impuesto sobre

las Haciendas autonómicas, aunque el hecho de que alguna ya lo haya suprimido demuestra bien a las claras su escasa repercusión. El primero sería estimar qué importe representa la recaudación correspondiente al ISD reflejada en el cuadro anterior, sobre la recaudación total anual de los tributos cedidos (ISD; Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; IP) y tasas sobre el juego, a cada CC.AA. Se toma como dato el importe de los tributos cedidos por el Estado porque es el dato más veraz y actualizado con el que se cuenta, aunque no es significativo de lo que supondría la pérdida recaudatoria para las CC.AA., ya que la recaudación por ISD, como ya se ha dicho, incluye las donaciones y las herencias directas e indirectas. También hay que considerar que los ingresos tributarios totales de las CC.AA. son muy superiores a los ingresos por tributos cedidos que sólo representan una parte de los mismos, pues falta la recaudación por tributos propios y la participación en los tributos del Estado. En consecuencia, se trata únicamente de un indicador aislado. En el siguiente cuadro no se incluyen los datos correspondientes al País Vasco y Navarra, pues en ambas comunidades la recaudación en las herencias directas ha desaparecido, por lo que no resulta relevante a los efectos del presente estudio. Esta estimación aparece en el cuadro siguiente:

Cuadro 5

PORCENTAJE DEL ISD SOBRE LA RECAUDACIÓN TOTAL ANUAL DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS

Comunidad Autónoma	Porcentaje	
	2000	2001
Andalucía	9,5%	10,6%
Aragón	20,3%	20,3%
Asturias (Principado de)	23,3%	23,3%
Iles Balears	12,8%	12,9%
Islas Canarias	8,0%	7,3%
Cantabria	17,9%	23,8%
Castilla y León	19,5%	20,0%
Castilla-La Mancha	13,0%	14,5%
Cataluña	14,0%	14,4%
Comunidad Valenciana	10,9%	10,6%
Extremadura	13,4%	12,6%
Galicia	20,13%	20,8%
Comunidad de Madrid	15,6%	18,7%
Región de Murcia	10,0%	9,5%
La Rioja	14,9%	17,6%

Fuente: AEAT. Datos provisionales que proceden del «Informe mensual de recaudación tributaria» y «Resumen informativo de recaudación por tributos cedidos».

En segundo lugar y aunque ignoremos qué parte de esa recaudación es aportada por la sucesión en explotaciones agrarias, resulta evidente que, dada la proporción tan escasa que representa en una economía desarrollada como la española, la parte del valor patrimonial de la «agricultura» sobre el patrimonio total, igualmente escasa debe ser la proporción que en esa recaudación de ISD representa el impuesto sobre sucesiones aplicado a propiedades agrícolas y bienes productivos inherentes a la misma (tractores, aperos, etc.).

Además a estos datos, que indican la recaudación directa por ejercicios, hay que añadir los resultados de las actuaciones de comprobación de valores y el fraude existente, lo que supone que no se cuenta con datos suficientes para poder hacer un diagnóstico en términos económicos desde la perspectiva recaudatoria. Por ello habrá que valorar las consecuencias impositivas del ISD desde otros puntos de vista como el jurídico o el social.

Desde el punto de vista social, que es una consecuencia directa de las circunstancias personales del sujeto pasivo, hay que señalar que, a partir de 1986 con motivo del ingreso de España en la Comunidad Económica Europea la empresa agraria española se encuentra en un entorno radicalmente distinto al pasado: limitaciones a la producción provocada por los excedentes, subvenciones a los precios, estímulos a la no producción... Ello ha ocasionado que desde el año 1982 haya disminuido el número de las explotaciones agrarias en medio millón, actualmente existen 590.000 fincas menos que en dicha fecha y las que quedan son más grandes. Además los datos censales muestran que aproximadamente la mitad de las explotaciones agrarias españolas son individuales, trabajando en ellas el titular; no obstante, se ha producido un descenso espectacular del número y proporción de la población ocupada en la agricultura, situándose en los años 90 en el 9 por ciento, y en el año 2001, incluido el sector forestal, supuso el 6,25 por ciento de los ocupados totales del sistema económico.

De esto se infiere el aumento del tamaño medio de las explotaciones, consecuencia de la eliminación progresiva y selectiva de las unidades más pequeñas, incapaces de alcanzar los requisitos mínimos de viabilidad impuestos por el proceso modernizador y el envejecimiento de la población agraria.

La LMEA define la unidad mínima de cultivo como la superficie suficiente que debe tener una finca rústica para que las labores fundamentales de su cultivo, utilizando los medios normales y técnicos de producción, puedan llevarse a cabo con un rendimiento satisfactorio

teniendo en cuenta las características socioeconómicas de la agricultura en la comarca o zona y corresponde a las CC.AA. fijar la extensión de la unidad mínima de cultivo para secano o regadío en los distintos municipios, zonas o comarcas de su ámbito territorial. Esta norma está contenida en el artículo 23, que la propia disposición adicional primera declara de carácter básico, lo que implica que las CC.AA. son competentes para legislar respetando los mínimos establecidos en la norma estatal. El problema surge para las CC.AA. que no han dictado disposición alguna al respecto, pues hay que acudir a la Orden del Ministerio de Agricultura de 27 de mayo de 1958 (BOE de 13 de junio), cuya vigencia se cuestiona y cuya adecuación a la realidad agraria de hoy es discutible. Esta Orden establece la unidad mínima de cultivo para cada provincia, pero dichas unidades mínimas sólo resultan de aplicación cuando concurren dos factores: ausencia de fijación por normativa autonómica y ausencia de concentración parcelaria en la zona.

Por su parte, el artículo 24 de la LMEA establece que la división o segregación de una finca rústica sólo será válida cuando no de lugar a parcelas de extensión inferior a la unidad mínima de cultivo y serán nulos y no producirán efectos entre las partes ni respecto a terceros los actos que contravengan lo dispuesto anteriormente. La disposición adicional segunda declara que este precepto es de aplicación plena (vigente para todo el Estado) e indica que se aplica en defecto de las normas civiles, forales o especiales dictadas por las CC.AA. Lo que ocurre en la práctica es que muchas CC.AA. que nunca han tenido Derecho civil propio han regulado después de la entrada en vigor de la Constitución alguna materia de Derecho civil en el sector agrario, y eso no debe llevar a considerar que estas CC.AA. cuenten con dicha competencia, dando una gran inseguridad jurídica y en detrimento del concepto de legislación de aplicación plena [García Mas. F. J. 1996 (32)].

Junto a ello, la disposición final segunda instaura la plena vigencia del Código civil en la regulación de las transmisiones *mortis causa* de las explotaciones agrarias con el imperativo legal de que permanezcan indivisas. No obstante, la misma norma especifica la forma en que ha de practicarse la partición hereditaria, declarando la aplicación de las reglas del Código civil sobre cosas indivisibles por naturaleza o por Ley, de manera que la explotación se debe adjudicar

(32) García Mas, Francisco Javier. 1996. «Comentarios a la Ley 19/1995, de 4 de julio, sobre Modernización de las Explotaciones Agrarias». Actualidad Civil, 30/22-28 de julio de 1996, pp. 692-693.

indivisa a uno de los comuneros con la obligación de compensar a los demás en dinero (33). En consecuencia, basta con que uno solo de los herederos pida la venta de la cosa indivisible, bien porque se decida poner fin al pro indiviso o porque se carezca de dinero para compensar a los demás copropietarios o herederos, para que se deba vender en pública subasta con admisión de licitadores extraños (34).

A las dificultades descritas que provienen todas de la regulación normativa, se adicionan los obstáculos que la fiscalidad establece. Puede darse el supuesto, y de hecho se da, de fincas rústicas que han de ser enajenadas para el pago del impuesto sobre sucesiones, con las consecuencias que ello conlleva para la indivisión, porque puede quedar un resto que no alcance la unidad mínima de cultivo, lo que daría lugar nuevamente a la aplicación del Código Civil.

Por último, hay que plantearse que la desintegración y desaparición de las explotaciones agrarias que, durante un periodo de tiempo, han percibido subvenciones con cargo a los fondos comunitarios implica una asignación poco eficiente e inequitativa de los recursos públicos.

8. CONSECUENCIAS SOBRE LA ESTRUCTURA PRODUCTIVA AGRARIA DERIVADA DE LA SUPRESIÓN DEL ISD

Siempre se ha escrito que una de las características del campo español es su elevado número de parcelas (frente a cuyo problema surgió la Concentración Parcelaria en mitad de los 50, con efectos muy positivos especialmente en las áreas de minifundio de Castilla-León, Castilla-La Mancha, Aragón y Galicia) y una dimensión media de las explotaciones muy reducida, en términos absolutos y comparativos. Aquellas leyes de concentración parcelaria no plantearon tantos problemas como en el resto de Europa, pero hay que decir que tal proceso, como todos los que afectan a la propiedad, son siempre traumáticos. Muzinguer (35) nos cuenta la agitación surgida entre los

(33) Barrón Arniches, Paloma 1998. «El régimen de indivisibilidad de las unidades mínimas de cultivo en la Ley 19/1995 de 4 de julio de modernización de las explotaciones agrarias». Revista del Ilustre Colegio de Abogados de Lleida, 3, mayo-junio. Las normas que establecen las transmisiones mortis causa de las explotaciones agrarias y las que preceptúan la indivisibilidad de determinadas fincas son de aplicación plena en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.8 CE, de forma que sólo imponen la indivisión de las explotaciones familiares agrarias en defecto de lo regulado en los ordenamientos civiles forales. Si algún régimen foral permitiera –que no ocurre– el fraccionamiento ilimitado de la propiedad rural la regla de indivisión no podría aplicarse en contra de lo dispuesto en dicho ordenamiento. Este supuesto hipotético no se da porque el derecho foral se caracteriza porque busca la concentración y conservación de los bienes dentro del ámbito de la familia.

(34) Artículo 1062 del Código Civil.

(35) Citado por M. Tcher Kinski. 1942. « Le probleme des remembrements des terres en Europe ». Revue Internationale d'Agriculture.

campesinos de Alemania del sur en 1912, y Hobster (36) la creación de la asociación secreta anticoncentración que funcionó en La Vendée. Pero esa técnica, la concentración, pese a sus problemas, permitió resolver sólo una parte del problema: el tamaño de la parcela. Hoy el problema es el tamaño de la explotación y su conservación.

Un reciente estudio (López Iglesias, 2003) (37) demuestra que entre 1962 y 1989 se redujo lentamente el número de explotaciones (-0,9 por ciento anual acumulativo), hubo una leve contracción de la superficie total censada (-0,1 por ciento anual), el incremento medio por explotación se limitó al 0,8 por ciento anual y, si observamos la evolución de la superficie agraria útil (SAU), ésta sufre una contracción mayor (-0,5 por ciento anual). Por el contrario, en el período 1989-1999 –sin duda debido a la PAC y a una cierta liberalización del arrendamiento rústico– el citado estudio revela una desaparición de explotaciones con una tasa anual de -2,4 por ciento, un incremento de la superficie por explotación del 25,4 por ciento, lo que llevó a una desaparición de unas 500.000 explotaciones con tierras en ese período.

Si comparamos este dato con el que la misma publicación de la UE nos proporciona para el conjunto de los 15 Estados miembros, ésta arroja una media de 19,43 ha/expl., lo que aparentemente es favorable. Pero si comparamos los países más eficientes y competitivos con nuestra agricultura más comercial, es decir Francia, para productos «mediterráneos», resulta que su media es de 44 ha/expl., y de 69,3 ha/expl., en Reino Unido, nuestro mayor competidor junto a Francia en productos «continentales». Si ahora procedemos igual con la agricultura más eficiente y más exportadora del planeta, EE.UU., resulta que allí 2.191.000 explotaciones se reparten 425 millones de ha; es decir, les corresponde 194 ha/explotación, ocho veces nuestra dimensión media. Dicho de otro modo, un agricultor americano maneja ocho veces más de superficie que uno español.

Sin embargo –seguimos con López Iglesias–, llegar en España a 23,6 ha de promedio, creciendo sólo en 4,5 ha en diez años no ha sido nada fácil. Así, en 1997 se estima un número de explotaciones de 1,2 millones de ha, con una SAU de 25,6 millones de ha, y una explotación media de 28 ha. Según la Encuesta sobre la Estructura

(36) 1930. «Die Flurregulierung insbesondere ihre verstärkte Förderung und ihr gegenwertiger Stand in Preussen und Bayern. Berlin

(37) López Iglesias, Edelmiro (2003): «Las estructuras agrarias en España. Análisis de sus transformaciones en la década de los 90». Papeles de Economía, 96: pp. 20-38.

de las Explotaciones Agrarias, y según el Censo Agrario el número de explotaciones se reduce entre 1989 y 1999 en un 21,7 por ciento, quedando en 1,79 millones, la SAU crece un 6,4 por ciento y la superficie total/explotación aumenta en un 25,4 por ciento, situándose en 23,6 ha. De promedio (eran 18,8 ha en el Censo de 1989). Y casi todos los analistas coinciden en que el número real de explotaciones propiamente dichas es bastante inferior al mencionado, si bien todos estos datos requerirían una mayor precisión dada la gran disparidad del comportamiento de cada CC.AA. Y ello porque en cada generación se transfieren las explotaciones, se dividen entre hermanos, unos venden, otros se quedan con la parte que les corresponde, parte cada vez menor y tal vez con gran esfuerzo de trabajo y económico, consagran sus beneficios empresariales a recomprar la vieja explotación u otra parte que le proporcione el complemento necesario para que aquella vuelva a tener una dimensión viable. Este tejer y destejer de Penélope no debe seguir repitiéndose generación tras generación.

Lo singular de esta situación es que la población activa agraria ha disminuido fuertemente desde hace años. Sin embargo, ese fenómeno no se ha traducido, como era de esperar, en un aumento tan significativo de la dimensión media de las explotaciones. Esa falta de correlación puede ser debido a que desaparecen las explotaciones más pequeñas, que añaden poca superficie al mercado. O quizás ni siquiera desaparecen jurídicamente, sus titulares se jubilan al llegar a los 65 años, pero ni venden ni ceden las tierras en arriendo o aparcería. Puede incluso que la movilidad esté frenada también por la carga fiscal –verdadera o supuesta– que muchos agricultores temen en la compra-venta, lo que les privaría de una parte de su ahorro, aspecto que ellos consideran injusto (38).

La tierra es un factor necesario para producir, «es un bien especial, su movilidad es escasa y su mercado poco transparente» (39). Pero, además, como factor muy escaso es extraordinariamente caro. Sobre ese factor es necesario aplicar otros más abundantes: abonos, semillas, energía, etc., para incrementar rendimientos unitarios. Así, cada año nacen nuevas técnicas productivas, siempre con la misma finalidad: sustituir factores productivos relativamente escasos y caros por otros más abundantes y baratos, aunque a veces lo primordial es que estos

(38) Lamo de Espinosa, Jaime (1997): «La década perdida». Ed. Mundiprensa. Madrid. El autor califica esta situación como «nuevas manos muertas fiscales».

(39) Barceló, Luis Vicente (1995): *Organización Económica de la Agricultura Española*. Fundación Alfonso Martín Escudero. Madrid.

nuevos factores actúen como catalizadores para facilitar el reemplazamiento de los factores más caros por otros menos raros (40).

Pero, además, la tierra no se compra como los demás factores. Porque la parte de tierra que se precisa normalmente no es ésta o aquella, es la que colinda con la propia, lo que, además, automáticamente la encarece cuando el comprador es el colindante. La única posibilidad de hacer ese trozo de tierra que llamamos explotación más productivo y elevar sus rendimientos unitarios, es aplicar más y más dotaciones de factores hasta el límite que «las buenas prácticas agrícolas» nos permiten para la salvaguarda de la naturaleza. Es así como la «agricultura productivista» ha dado origen a la «agricultura sostenible». De no ser por ese camino, sólo podemos elevar la productividad de la tierra mediante el riego, pero no siempre el agua está al alcance de cada agricultor y tiene, a su vez, costes muy elevados. Ello, siempre en el supuesto de que, conseguida el agua, podamos cultivar aquello que adaptándose a las condiciones de fertilidad de la tierra y el clima, no disponga de limitaciones de cuotas productivas en el seno comunitario.

Ese contexto de escasa movilidad y de lento crecimiento de la dimensión media, es el que parece debería ser roto, y tal vez una de las acciones a implementar podría ser la supresión del ISD en este sector. Un ejemplo nos ilustrará. Dentro de la agricultura española, la mayor superficie está consagrada a los cereales, aunque la mayor parte de la producción viene desde el sector hortofrutícola. Pero, en términos de superficie, los cereales absorben nada menos que 7,8 millones de ha de la SAU (casi la mitad). Pues bien, la explotación más representativa de esa orientación productiva, según los datos procedentes de la red RICA (41), es de 52 ha, con una mano de obra de 1,11 UTA, una producción bruta de 27.400 €, un consumo intermedio de 12.900 €, unas amortizaciones de 1.900 €, un valor añadido neto de explotación (VAN) de 21.300 €, que referido por UTA es de 19.200 €, y con unas disponibilidades empresariales del agricultor y su familia de 19.300 €. Partiendo de esos datos, podemos calcular el ISD que les correspondería a unos hipotéticos tres herederos, hijos de un agricultor que ha cesado por jubilación en su actividad (por lo que no le corresponden las exenciones por explotación prioritaria). Los hijos son mayores de 21 años, carecen de un patrimonio preexistente rele-

(40) Y. Hayami, V.W.Rutan (1985): «Agricultural development –An international perspective». – J.Hopkins University.

(41) CE.- La situación de la agricultura en la UE. Informe 2000. Bruselas. 2002, p. T/68-69.

vante a los efectos del ISD; sin embargo sí han convivido con el causante los dos años anteriores a su fallecimiento por lo que corresponde la reducción del valor de la vivienda habitual.

Dado que no disponemos de datos del capital de explotación objeto de transmisión, supondremos que existe un tractor y unos aperos, adaptados al tamaño de la explotación, y una vivienda. La vivienda, por tener el carácter de propia, entendemos que queda exenta de tributación en un 95 por ciento de su valor y entra únicamente un 5 por ciento de su valor en el cómputo. Así pues, los bienes que integrarían la masa hereditaria serían:

- Vivienda (60.101,00 €)	60.101 €
- Tierra (52 ha a 6.000 €/ha)	312.000 €
- Tractor y aperos	36.060 €
- Automóvil	18.000 €
- Total caudal hereditario	426.161 €

Cuadro 6

CÁLCULO DE LA CUOTA DEL ISD

<i>No se tienen en cuenta los decimales.</i>	
<i>Vivienda 5% de 60.101</i>	3.005
<i>Tierra</i>	312.000
<i>Tractor y aperos</i>	36.060
<i>Automóvil</i>	18.000
BASE IMPONIBLE CONJUNTA	369.065
BASE IMPONIBLE INDIVIDUAL	123.021
<i>Reducciones (general grupo II)</i>	15.956
BASE LIQUIDABLE	107.065
<i>Aplicación de la tarifa: hasta 79.880</i>	9.166
<i>Resto (27.185) al 16,15 por ciento</i>	4.390
TOTAL CUOTA	13.556 €

De acuerdo con la norma, a esa familia les correspondería pagar en territorio común la cantidad de 40.668 €, es decir, el 11,11 por ciento, del valor de los capitales territorial y de explotación. Sin embargo, esta misma familia, residente en Navarra, no pagaría ISD.

¿Cómo pagarlo? Mediante un préstamo, pero es probable que los ingresos familiares no permitan hacer frente a tal pago. ¿Mediante ocultación de valores para reducir la cuota? Hoy es casi imposible, dado que las CC.AA., como se ha explicado, comprueban el valor

real de los bienes transmitidos, que si bien son algo inferiores a los reales, no se separan demasiado de la realidad. La única posibilidad real sería vender la totalidad o parte de las 52 ha. Pero si así lo hace, o bien desaparece la explotación, o bien su venta parcial la convierte en inviable.

Así pues, de los razonamientos anteriores parece deducirse que la salvaguarda y el no retroceso en cada generación, de un patrimonio familiar unificado y de unas explotaciones viables, pasa por la conservación íntegra del mismo, sea en mano de uno solo de los herederos, sea en forma cooperativa o societaria en manos del conjunto de los mismos. Y es claro que el IS rompe tal unidad en la mayor parte de los casos, convirtiéndose así en un obstáculo insalvable para la explotación, que hace retroceder cada generación a la situación primitiva, obstaculizando la competitividad de nuestra agricultura y ganadería.

9. FUNDAMENTOS JURÍDICO-CONSTITUCIONALES PARA LA ENERVACIÓN O SUPRESIÓN DE LA FISCALIDAD DE LAS TRANSMISIONES DE LAS HERENCIAS DIRECTAS

El derecho a suceder se entiende hoy como derecho a transmitir por herencia, siendo éste una secuela del derecho de propiedad y una razón para estimular el espíritu de ahorro de los ciudadanos.

En principio, dicho impuesto fue creado como neutral para el funcionamiento de los mercados, pero la citada neutralidad no puede predicarse hoy en día. La transmisión por herencia de los bienes del causante no altera de forma sustancial la configuración del patrimonio, pero la carga del impuesto sucesorio ocasiona en la mayoría de los supuestos la desaparición de una fuente muy importante de financiación familiar, hecho que ha obligado al legislador a establecer exenciones para los herederos en determinados supuestos concretos. Ello ha permitido acogerse a estas exenciones a personas que, sin cumplir los requisitos legales, crean el supuesto de hecho de la exención para eludir el impuesto. Este sería el caso de una explotación agraria cuya transmisión *mortis causa* tiene una reducción en la base imponible del ISD del 95 por ciento siempre que la adquisición permanezca durante los plazos establecidos y antes de transcurrir dicho plazo se vende en documento privado, de tal suerte que aparentemente la situación continúa igual y por ello se beneficia de la exención. También podría forzarse la creación de una explotación agraria prioritaria familiar sólo a efectos de enervar la acción tributaria.

En el ISD se encuentra sometida a tributación la transmisión *mortis causa* del conjunto de bienes y derechos de contenido patrimonial del causante, sea cual sea su origen, sin tener en consideración que la tenencia y generación de esos bienes ya ha tributado en otros impuestos integrantes del sistema tributario español, lo que puede llegar a producir el efecto contrario del deseado, pues se castiga el ahorro de las rentas del trabajo y de las rentas del capital.

Esta situación se integra en un sistema tributario justo, que, sin embargo, no tiene en cuenta otros mandatos constitucionales como el derecho a la propiedad privada y a la herencia, del artículo 33, y la protección a la familia, del artículo 39, ambos de la Constitución Española.

En el citado artículo 33 se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. Para el Tribunal Constitucional, la determinación del contenido esencial de cualquier tipo de derecho subjetivo –y, por tanto, también de los derechos fundamentales de las personas– viene marcada en cada caso por el elenco de «facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a ese tipo y tiene que pasar a quedar comprendido en otro, desnaturalizándose, por decirlo así. Todo ello referido al momento histórico de que en cada caso se trata y a las condiciones inherentes en las sociedades democráticas, cuando se trate de derechos constitucionales». Determinación que, desde otro ángulo metodológico no contradictorio ni incompatible con aquél, puede ser expresada como «aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección» –Sentencia 11/1981, de 8 de abril, fundamento jurídico 10 (RTC 1981/11).

La protección constitucional de la familia puede dar lugar a la adopción de normas que otorguen un trato de favor a la misma siendo ello compatible con el contenido del artículo 39 CE (42). Lo que sería de dudosa constitucionalidad es tratar de forma más desventajosa la riqueza generada por el ahorro familiar. Desde el punto de vista económico el hecho de hacer tributar las transmisiones hereditarias directas fomenta la liberalidad.

(42) STC 184/1990; 222/1992; 192/1991.

Otro aspecto a tener en cuenta es que el ISD, tal y como está establecido, tampoco respeta los principios del artículo 31 CE (43). Estos principios no están aislados, sino que deben considerarse de forma separada y en su conjunto, es decir, se predicen de cada impuesto y de la totalidad del sistema tributario.

La capacidad económica es un principio básico en el reparto o distribución de la carga tributaria, ya que pretende que cada uno contribuya en función de la riqueza que posee de forma real o potencial. La progresividad es una característica según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto pasivo aumenta su contribución en proporción superior al incremento de la riqueza, de tal manera que la tributación suponga el mismo grado de sacrificio individual a todos los contribuyentes. Este principio enlaza con el de igualdad en el sentido de la obtención material de la misma, según previene el artículo 9 CE (44) y el principio de capacidad económica. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional, al considerar que la igualdad es compatible con la progresividad del impuesto y que para conseguir la igualdad exigida en dicho artículo, en materia tributaria, es imprescindible una cierta desigualdad cualitativa mediante la progresividad del sistema logrando la redistribución de la renta. Por último, el principio de no confiscatoriedad supone un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad y que veda los posibles excesos de la progresividad e incentiva la limitación de los impuestos y, por tanto el crecimiento de la presión fiscal.

A pesar de que el Tribunal Constitucional (45) ha considerado que el sistema sería confiscatorio únicamente si llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, no se puede olvidar que la interpretación de dicho principio debe hacerse de forma que con él se garantice la capacidad económica del contribuyente, su conservación y mejora.

¿Puede, por tanto, el pago del ISD obligar al contribuyente a gastar toda su renta o ahorro obtenido y además realizar parte de su patrimonio para hacer frente al pago? El principio de no confiscatoriedad y de capacidad económica obligan a no agotar la riqueza imponible,

(43) Artículo 31.1 CE «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio».

(44) El artículo 9.2 CE establece la igualdad promocional en los siguientes términos: «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean real y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la política, económica, cultural y social».

(45) STC 150/1990.

por lo que la renta del contribuyente debe ser suficiente para hacer frente a la prestación tributaria.

Una persona sin rentas, que hereda un patrimonio, necesariamente tiene que realizar parte de éste para hacer frente a la deuda tributaria, lo que le tiene que ser autorizado por la Administración pública, ya que ha de pagarse con carácter previo a poder disponer del mismo (46). A ello hay que añadir la situación del mercado en cada momento y el escaso plazo de que se dispone para la venta, ya que el plazo general para la autoliquidación y pago del impuesto es de seis meses. Por tanto, sería confiscatorio un impuesto cuya cuantía excediera de la renta global de dicho patrimonio, máxime teniendo en cuenta las condiciones en que hay que enajenar.

Por otra parte, la diferencia de trato con los hechos imponible que surgen en el País Vasco y la Comunidad Foral Navarra carece de una justificación objetiva, razonable y proporcionada, máxime cuando el sistema tributario diferenciado se ha utilizado en ocasiones para atraer la residencia de empresas y personas a esos territorios.

La cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo, además de un mecanismo de recaudación, es un medio para la consecución de políticas sectoriales. Lo que no es dable al legislador, desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario, es localizar en una parte del territorio nacional y, para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad contenidos en la Constitución. Pues bien, las diferenciaciones ahora analizadas parece que carecen de justificación alguna desde el punto de vista tributario, ya que no responden a ninguna clase de política sectorial y, aun cuando pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma, la falta

(46) *Hasta el pago del impuesto, salvo excepciones, el heredero no puede disponer de los bienes de la herencia. Ahora bien, si no cuenta con bienes suficientes para el pago del impuesto, se puede proceder de las siguientes formas:*

El artículo 80.3 del Reglamento del ISD dispone que la oficina gestora que hubiese practicado las liquidaciones puede autorizar, a solicitud de los interesados, deducida en los ocho días siguientes al de su notificación, a las entidades financieras para enajenar valores depositados en las mismas a nombre del causante, y con cargo a su importe, o al saldo a favor de aquél en cuentas de cualquier tipo, librar los correspondientes talones a nombre del tesoro público por el exacto importe de las liquidaciones.

El artículo 89 prevé la realización de autoliquidaciones parciales a los solos efectos de cobrar seguros de vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo o retirar bienes, valores, efectos o dinero que se encuentren en depósito, o bien otros supuestos análogos en los que, con relación a otros bienes en distinta situación existan razones suficientes que justifiquen la práctica de autoliquidación parcial. Para ello tienen que estar conformes todos los herederos.

de acceso de los residentes en territorio común a dichos beneficios se muestra desprovista de fundamento alguno, colocando a estos últimos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminación. Esta sería también la situación de aquellos residentes en dichos territorios que desearan fijar su residencia en otro lugar, lo que implicaría la pérdida del beneficio fiscal.

El Tribunal Constitucional en su reciente Sentencia 96/2002 aborda el efecto constitucional negativo de la condición de residente para disfrutar de beneficios fiscales en unas Comunidades Autónomas, considerando que se produce discriminación frente a los residentes en otras.

Esta situación puede ser contraria al principio de generalidad tributaria, tal y como se ha entendido por el Tribunal Constitucional que, sobre la igualdad, ha señalado reiteradamente que la expresión «todos» absorbe el deber de cualesquiera personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio, exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también en principio en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de igualdad de todos ante una exigencia constitucional, que implica de un lado una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado (47).

De lo anterior se deduce que también afecta claramente al principio de capacidad económica, que no sólo debe regir el sistema tributario en su conjunto, sino que se ha de predicar de cada tributo individualmente. No existe fundamento alguno ni diferenciación en situaciones hereditarias iguales, salvo el lugar de residencia, para determinar quién debe o no estar sujeto a este impuesto. Se genera así una mayor riqueza para unos españoles frente a otros.

La fijación para la sujeción al impuesto basada en la residencia puede afectar igualmente al artículo 19 de la Constitución y a la base misma de la Unión Europea, pudiéndose dar el caso del establecimiento de la residencia únicamente por motivos fiscales. Esta deci-

(47) STC 27/1981; STC 150/1990; 221/1992; 233/1999.

sión no puede adoptarse por todos los sujetos pasivos, sino los que cuentan con mayor facilidad para ello, quienes se encuentran en posesión de un mayor patrimonio, lo que provoca que la progresividad se aplique en algunos supuestos de forma inversa.

Con el cambio de residencia no parece que el contribuyente realice una elusión fiscal, sino que más bien lleva a cabo una conducta económica razonable en la que busca mejorar su actividad, lo que derivará en un aumento de su capacidad económica futura, de la que en último término resultaran beneficiados sus herederos.

Sobre esta cuestión el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas considera que este tipo de beneficios afectan al principio de igualdad y pueden alterar la libertad de circulación de capitales y personas, estimando que las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta (STJCE de 14 de febrero de 1995; STJCE de 27 de junio de 1996).

La doble imposición o pluriimposición se da cuando un mismo presupuesto de hecho, realizado por un sujeto pasivo, se encuentra sujeto a tributación ante varios sujetos activos. Los elementos de la doble imposición son: unidad de sujeto pasivo, unidad de objeto y unidad de título y, para los impuestos periódicos, unidad de tiempo. La lucha contra este fenómeno es una consecuencia del objetivo de un sistema tributario justo. La doble imposición se evita mediante el sistema de exenciones o el sistema de imputación, este último consiste en descontar los impuestos pagados por el mismo concepto. La doble imposición vulnera el principio de neutralidad fiscal que se predica de algunos tributos y, aunque está referida a los hechos imponibles no a las materias imponibles (riqueza gravada), es cierto que todo el sistema tributario pretende vedar el solapamiento de imposición en la misma fuente de riqueza, por lo que los mismos argumentos que sirven para rechazar la doble imposición en sentido estricto (hechos imponibles) son válidos para rechazarla cuando uno o varios impuestos se dirigen a la misma fuente de riqueza, como sería el caso del IP, el IRPF, impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) respecto del ISD.

En este sentido, el propio Tribunal Constitucional, en Sentencia 289/2000, a propósito del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (IBIAMA) de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, que considera inconstitucional, en el fundamento jurídico 6, dispone: «En suma, debe concluirse que el IBIAMA se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, que inci-

de en la misma materia imponible que la del impuesto municipal sobre los bienes inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE del 1 de octubre) (48).

9. CONCLUSIONES

Nos centramos lógicamente en los aspectos jurídicos y constitucionales del tema que nos viene ocupando. Pero no queremos dejar de señalar que, sin ser especialistas en los aspectos económicos que rodean esta institución, nos parece claro que si se quiere preservar el tejido empresarial rural, sin que se rompa y deba reconstruirse generación tras generación, en un momento en que es difícil retener a los jóvenes en el medio rural y en que la competitividad en una economía globalizada es la norma bajo la que debe vivir la explotación agraria, venda ésta mercancías o servicios, el ISD aparece hoy como una clara traba, un obstáculo de difícil defensa conceptual. Dicho lo anterior, pasamos a las conclusiones basadas en principios legales y constitucionales.

Como conclusión jurídica global, se puede afirmar que la posible vulneración de diferentes principios constitucionales, por el hecho de que los beneficios fiscales, reconocidos a efectos del impuesto sobre sucesiones, únicamente se prevean para los residentes en algunas Comunidades autónomas y no para el resto, unido a su anacrónica configuración y las dudas del legislador sobre la justicia de someter a tributación las transmisiones en las herencias directas, cuya integración en el patrimonio familiar ya ha sido objeto de tributación, primero vía IRPF sobre sus rentas y más tarde durante años en el IP y en el IBI, lleva a considerar la necesaria supresión del impuesto sobre sucesiones entre padres, hijos y cónyuges, unificando así el tratamiento fiscal en todo el territorio.

A pesar de los esfuerzos realizados para lograr, a través de las exenciones y reducciones, la neutralidad del ISD, no se puede negar que éste incide de lleno en el derecho de propiedad tal y como ha sido concebido por el Tribunal Constitucional, afectando de forma negativa, fundamentalmente, a los patrimonios medios, como suelen ser los agrarios, que se ven obligados a desmembrar sus bienes, conse-

(48) La LOFCA forma parte del bloque de constitucionalidad que constituye un parámetro constitucional, y su artículo 6 está encaminado a evitar la doble imposición geográfica y de materias imponibles.

cuencia todo ello de las desigualdades en función de la residencia, a cuyo traslado sólo pueden acceder los grandes patrimonios.

Lo que debe pretender el legislador, en el establecimiento del sistema tributario, es el cumplimiento del mandato constitucional del artículo 31, mediante la existencia de un sistema tributario justo que se rija por el principio de igualdad. La minoración fiscal del ISD supondría una medida tendente a aligerar la presión contributiva que sufre el ahorro, primero en su fase de generación a través del IRPF, segundo por su mera tenencia, por medio del IP y el IBI, y finalmente en su transmisión a través del ISD y, aunque no afecta a las explotaciones agrarias al no estar sujetos los terrenos rústicos, el impuesto municipal del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

En nuestra opinión, la multiimposición existente en España puede llegar a tener un efecto confiscatorio, no tal y como ha sido entendido hasta la fecha por el Tribunal Constitucional que considera que este principio se predica del sistema en su conjunto, pero sí en el sentido del ISD, individualmente considerado, que puede llegar a agotar la renta o la riqueza de los bienes y derechos gravados.

Una cuestión a valorar es la desigualdad creada dentro del propio Estado español que, mediante la coexistencia de competencias de todas las Comunidades Autónomas, no procede a una redistribución de los propios recursos. Habría que buscar una solución al ejercicio de las competencias que el ordenamiento jurídico nacional atribuye a dichas Comunidades, en ocasiones con carácter exclusivo, con el propósito de evitar comportamientos abusivos o desleales en el ejercicio de las mismas. No hay que olvidar que los beneficios fiscales pueden provocar el cambio de domicilio fiscal de los ciudadanos a fin de minimizar el pago del impuesto, atrayendo hacia estas Comunidades, con un sistema fiscal más benigno, la riqueza del país.

En este sentido está latente la necesidad de reafirmar definitivamente el principio de cooperación, no previsto expresamente en la Constitución, aunque sí definido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. El concepto de cooperación se configura como un modo de ejercicio necesario o de articulación de competencias, presidido por la voluntariedad (49). A este principio hay que unir el de lealtad, que, si bien no aparece definido en este término, podría quedar subsumido en el de solidaridad intercomunitaria del artículo 138 CE.

(49) STC 13/1992.

Así las cosas, el ejercicio leal de las competencias supone que todos tengan en cuenta los intereses del resto en el momento de la adopción de medidas normativas.

Las grandes diferencias existentes dan lugar al aprovechamiento desigual de los beneficios, de tal suerte que éstos son utilizados no sólo por sus destinatarios naturales (residentes), sino por aquellas personas que tienen posibilidades para ello, produciendo una quiebra del sistema y un fraude de ley.

No obstante, este criterio sobre la desaparición del ISD entre familiares directos no es unánime. En primer lugar, porque hasta fechas recientes no se ha discutido su fundamento, entre otras razones, porque el sistema tributario comprendía menor número de impuestos, y algunos eran casi censales, por lo que la presión fiscal era menor. En segundo lugar, se considera por algunos autores (José. V. Sevilla. El País 2 de octubre de 2003) que la supresión del ISD es contraria a la redistribución de la riqueza, beneficiando a los grandes patrimonios. Aunque sí parece existir acuerdo en la necesidad de reducir la tarifa.

BIBLIOGRAFÍA

- CARBAJO VASCO, D. (1992): «El impuesto sobre sucesiones y donaciones: razón, presente y futuro». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 221. Madrid.
- CAZORLA, J. M.^a (1998): *El Derecho Sucesorio Agrario Español*. Academia Gradnada de Notarios.
- DE BARRÓN ARNICHEs, P: (1998). «El régimen de indivisibilidad de las unidades mínimas de cultivo en la Ley 19/1995, de 4 de julio de modernización de las explotaciones agrarias». *Revista del Ilustre Colegio de Abogados de Lleida*, 3, mayo-junio.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.; FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M. (1998): *El estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*. Aranzadi, S.A. Pamplona.
- DE PABLOS ESCOBAR, L. (1985): «El impuesto sobre sucesiones y donaciones en España y en la Comunidad Económica Europea». *Revista de Hacienda Pública Española*, 96. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- Documentación preparada para la tramitación del proyecto de ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Congreso de los Diputados BOCG Congreso, serie A, n.º 20 de 19 de enero de 1987.
- EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A. (2003): *Memento práctico fiscal 2002*. Orense.
- EDITORIAL (2002): *Impuestos sin puesto*. Editorial Revista Escritura Pública, 16.
- FARREL, G. y THIRION, S. (2000): «La competitividad económica. Construir una estrategia de desarrollo territorial con base en la experiencia de LEADER». *Revista Innovación en el Medio Rural. Cuaderno de la Innovación*, 6. Fascículo 4. Observatorio Europeo LEADER. Bruselas.

- FERNÁNDEZ SEGADO, F. (1992): *El sistema constitucional español*. Dykinson, S. L. Madrid.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. (1996): *Manual del sistema tributario español*. Civitas, S.A. Madrid.
- GARCÍA DORADO, F. (2000): *La difícil compatibilidad del impuesto mínimo sobre el patrimonio con la prohibición de confiscatoriedad (Comentario a la ANS de 8 de junio de 2000)*. Impuestos. Madrid.
- JIMÉNEZ BLANCO, A.; JIMÉNEZ BLANCO, G.; MAYOR, P. y OSORIO, L. (1993): *Comentario a la Constitución: la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A. Madrid.
- JULIÁ, J. F.; SERVER, R. J. y MARÍN SÁNCHEZ, M.^a M. (1999): *Gestión fiscal de la Empresa*. ED. UPV. Valencia.
- LAMO DE ESPINOSA, J. (1997): *La década perdida: 1986-1996, un análisis de la agricultura española en Europa*. Mundi-Prensa. Madrid.
- LASARTE, J.; RAMÍREZ, A. y AGUALLO, A. (1990): *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria: 1981 a 1989*. Tecnos, S.A. Madrid.
- LUNA SERRANO, A. (1962): *El patrimonio familiar*. CSIC. Roma-Madrid.
- MAPA (2000): *Manual de Estadísticas Agrarias*.
- MAPA (2001): *La agricultura, la pesca y la alimentación*.
- MAPA: *Anuario Estadístico Agrario*. Diversos años.
- MAPA: *Cuentas del sector agrario*. Diversos años.
- MAPA (1982): *Explotaciones familiares agrarias y agricultores jóvenes*. Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (1998): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos S.A. Madrid.
- MILLÁN SALAS, F. (2001): «La atribución preferente de la explotación agrícola en la liquidación de la sociedad de gananciales». *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, 2. Madrid.
- MILLÁN SALAS, F. (1999): *Instituciones sucesorias agrarias en el Código Civil que conservan íntegramente una explotación agrícola*. EDIASA. Madrid.
- MOZOS, J. L. (1999): *La sucesión en el derecho agrario*. MAPA. Serie Estudios Madrid.
- OCDE (2002): *Statistiques des recettes publiques, 1965-2001*. París.
- OCDE (1999): *Impôts sur le revenu: qui paie le plus?* Département des Affaires Economiques París.
- OCDE (2000): *Décentralisation en Navarre et au Pays basque*. París.
- PÉREZ ROYO, F. (1996): *Derecho financiero y tributario*. Civitas, S.A. Madrid.
- ROCA SASTRE, R. M. (1943): *La necesidad de diferenciar lo rural y lo urbano en el derecho sucesorio*. AAMN. Madrid.
- SUMPSI VIÑAS, J. M. (2002): «Una nueva política estructural para una nueva agricultura». *Jornadas para el Libro Blanco de la agricultura y el desarrollo agrario*. Madrid.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1991): *Lecciones de Derecho financiero*. 9^a Edición. Universidad Complutense. Madrid.
- URREA CORRES, M. (2002): «El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el derecho comunitario europeo».

Comentarios a la Sentencia Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 (Asuntos acumulados T-92/00 y T-103-00 Ramodíán/Comisión de las Comunidades Europeas)». *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 12. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid.

VATTIER FUENZALIDA, C. (2002): «El marco jurídico de la empresa agraria». Jornadas para el Libro Blanco de la agricultura y el desarrollo agrario. Madrid.

RESUMEN

El debate sobre el impuesto sobre sucesiones y sus consecuencias sobre las explotaciones agrarias

En primer lugar se explica la estructura y funcionamiento del ISD y sus antecedentes históricos, para pasar a continuación a describir la situación en la que el mismo se aplica en lo relativo a las explotaciones agrarias. Se describen las implicaciones recaudatorias que supondrían la supresión del impuesto y se buscan las razones económicas, y fundamentalmente jurídicas, en que se basa su desaparición en las herencias directas. Los fundamentos jurídicos se refieren tanto al derecho positivo, es decir la Constitución Española y las demás leyes incluido el derecho comparado, como a la interpretación que ha efectuado el Tribunal Constitucional. El trabajo se concluye en favor de la desaparición del ISD en las herencias directas, fundamentalmente en la transmisión hereditaria de las explotaciones agrarias.

PALABRAS CLAVE: Agricultura, Constitución Española, Comunidades Autónomas, explotaciones agrarias, impuesto sobre sucesiones.

SUMMARY

The debate on succession tax and its impact on farming

The objective of the work is to complete the required elimination of ISD for direct inheritance, with reference to hereditary transmission of farming activities. In the first instance, the structure and operability of ISD will be explained as well as its background followed by a description on the how ISD is applied to farming. Tax payment implications are described that entail tax suppression and economic and, more importantly, legal reasons are explored to base its elimination from direct inheritance. The legal basis refers to Substantive Law, rather the Spanish Constitution, as well as other laws including Comparative Law and interpretation made by the Constitutional Court.

KEYWORDS: Spanish Constitution, Local Government, farming, succession tax, farming heritage.

