



Premios san Raimundo de Peñafort || Recibido: 10/09/2025 || Aceptado: 21/10/2025

Aspectos jurídicos y fiscales de la sucesión de las explotaciones agropecuarias

Legal and Tax Aspects of the Succession of Agricultural Holdings

Esmeralda Caro Cintas  0009-0007-6291-5459

Universidad de Extremadura, España.

esmeraldacarocintas@gmail.com

 Este trabajo ha sido Ganador del Premio san Raimundo de Peñafort 2025

Resumen

Este trabajo examina el régimen jurídico y fiscal de la sucesión en explotaciones agropecuarias, destacando los beneficios y deficiencias normativas actuales. Se analizan los principales tributos implicados y se identifican obstáculos prácticos que dificultan la continuidad de las explotaciones familiares. Finalmente, se proponen reformas orientadas a una fiscalidad más justa y adaptada al medio rural.

Palabras clave: sucesión; fiscalidad agraria; empresa familiar; medio rural; Impuesto sobre Sucesiones.

Abstract

This paper examines the legal and fiscal framework governing succession in agricultural enterprises, highlighting the benefits and current regulatory deficiencies. It analyzes the main taxes involved and identifies practical obstacles that hinder the continuity of family farms. Finally, the study proposes reforms aimed at achieving a fairer and more adaptable fiscal system for rural areas.

Keywords: succession; agricultural taxation; family farm; rural areas; Inheritance Tax.

Abreviaturas

DGT (Dirección General de Tributos)

INE (Instituto Nacional de Estadística)

IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

ISD (Impuesto de Sucesiones y Donaciones)

LISD (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones)

LMEA (Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de las Explotaciones Agropecuarias)

PYME (Pequeñas y medianas empresas)

TEAC (Tribunal Económico Administrativo Central)

Sumario

1. Introducción

1.1. El concepto de empresa agraria

1.2. La empresa agropecuaria familiar

2. Beneficios fiscales en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA)

3. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la transmisión mortis causa de empresas agropecuarias

3.1. La base liquidable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: reducciones aplicables a la empresa individual y participaciones societarias

3.2. El Tribunal Supremo y la Reducción del Impuesto sobre Sucesiones en las Explotaciones Agropecuarias

4. Modificaciones en el ISD en Extremadura

5. Conclusiones

I. Introducción

La transmisión de explotaciones agropecuarias es fundamental para garantizar la continuidad de un sector tan importante en nuestro país, como es el sector agrario.

Sin embargo, el envejecimiento de la población rural y las dificultades económicas que afectan a los agricultores han convertido este proceso en un reto significativo. En este sentido, el marco fiscal aplicable a la sucesión de explotaciones desempeña un papel determinante, ya que puede facilitar el relevo generacional o, por el contrario, suponer un obstáculo para la pervivencia de estas unidades productivas¹.

La despoblación rural en España se manifiesta en la disminución progresiva de habitantes en pequeñas localidades, fenómeno asociado al envejecimiento demográfico, la emigración juvenil y la pérdida de servicios esenciales. Este proceso no solo amenaza la viabilidad económica de las zonas afectadas, sino que compromete también la gestión sostenible del territorio, la conservación del patrimonio cultural y la cohesión social.

El relevo generacional en el sector agrario se enfrenta, en la actualidad, a serias dificultades, siendo el acceso a la tierra uno de los principales condicionantes. La inexistencia de mecanismos jurídicos y económicos que incentiven la cesión progresiva de las explotaciones por parte de los agricultores que alcanzan la edad de jubilación obstaculiza gravemente la incorporación de jóvenes al medio rural. Resulta, por tanto, imprescindible diseñar e implementar políticas públicas que promuevan la transmisión ordenada de los medios de producción agrarios, como condición necesaria para garantizar la sostenibilidad del sector y la renovación de su base demográfica.

En este contexto, la pervivencia de la actividad agraria no solo es esencial para asegurar el relevo generacional, sino también para preservar el equilibrio territorial, el mantenimiento de los paisajes agrarios tradicionales y la provisión de bienes públicos de gran valor, como la biodiversidad o la gestión sostenible del medio ambiente. En ausencia de una actividad agropecuaria viable, se acelera el proceso de despoblamiento, con consecuencias negativas tanto sociales como ecológicas.

De acuerdo con datos del Instituto Nacional de Estadística (INE)² en España existen 914.871 explotaciones agrícolas. En el 67% de ellas, el jefe de la explotación es mayor de 55 años, y solo en el 4% es menor de 35. El problema del relevo generacional preocupa a los profesionales de la agricultura, que reclaman ayudas y formación para hacer frente al envejecimiento del sector.

1 UNIÓN DE PEQUEÑOS AGRICULTORES Y GANADEROS (UPA), *Anuario 2019. Agricultura Familiar en España*, Fundación de Estudios Rurales, Madrid, 2019, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2197366> [Consulta: 5 de febrero]

2 INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE), *Censo Agrario 2020*.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es una de las figuras impositivas que inciden directamente en la transmisión de explotaciones agrarias. Pese a la existencia de bonificaciones y reducciones específicas, su aplicación varía entre comunidades autónomas, lo que genera desigualdades y afecta la viabilidad económica de las explotaciones transmitidas, además, la existencia de presunciones fiscales en la valoración de bienes heredados y donados puede generar incertidumbre jurídica para los herederos³.

Este estudio tiene como finalidad examinar el impacto de la fiscalidad en la sucesión de explotaciones agropecuarias en España, prestando especial atención al ISD, los incentivos fiscales y las dificultades que encuentran los herederos. Para ello, se analizará la normativa vigente, la jurisprudencia aplicable y el caso particular de Extremadura, además de evaluar posibles modificaciones normativas que podrían contribuir a la sostenibilidad del sector. Garantizar la continuidad del sector agrario en España depende en gran medida de la correcta transmisión de explotaciones agropecuarias. No obstante, el progresivo envejecimiento de la población rural y las dificultades económicas que afectan a los agricultores han convertido este proceso en un reto significativo. En este sentido, el marco fiscal aplicable a la sucesión de explotaciones desempeña un papel determinante, ya que puede facilitar el relevo generacional o, por el contrario, suponer un obstáculo para la pervivencia de estas unidades productivas.

Se abordarán aspectos clave como el hecho imponible, el devengo, la determinación de la base imponible y las presunciones fiscales que afectan a la transmisión de explotaciones agropecuarias. Asimismo, se examinarán los distintos mecanismos que permiten minorar la carga fiscal, con especial atención a la normativa autonómica y la jurisprudencia reciente.

1.1. El concepto de empresa agraria

El concepto de empresa agraria es fundamental para comprender la organización y el funcionamiento de las actividades económicas en el ámbito rural. Según Ballarín Marcial⁴, la empresa agraria se configura como una:

[...] unidad de producción técnico-económica, constituida por el empresario y sus colaboradores, así como por la tierra y demás elementos organizados mediante los cuales se ejerce en nombre de aquel una actividad agrícola, ganadera, forestal o mixta.

Este concepto resalta la integración de diversos factores de producción, tales como el capital, la tierra y la fuerza laboral, bajo una estructura organizativa eficiente que

3 TRIBUNAL SUPREMO, *Sentencia núm. 4154/2022*, ECLI:ES:TS:2022:4154

4 BALLARÍN MARCIAL, Alberto, *La empresa agraria: concepto y estructura*, Editorial Jurídica, Madrid, 1995, pp. 23-45.

busca maximizar los rendimientos en el sector agrario. La gestión de recursos naturales y la adaptación al entorno son elementos clave que distinguen a la empresa agraria de otras formas de organización empresarial, ya que la actividad productiva está estrechamente vinculada a los ciclos naturales y climáticos, lo que añade una dimensión compleja a la gestión empresarial en este sector.

Por otro lado, autores como José Antonio Vega Vega⁵ amplían esta visión al subrayar que la empresa agraria tiene una función socioeconómica importante, no solo como generadora de ingresos, sino también como motor de desarrollo en las zonas rurales.

Las empresas agrarias contribuyen al desarrollo sostenible, la conservación del medio ambiente y la preservación de tradiciones rurales, lo que las convierte en un componente esencial para la cohesión social y económica de las comunidades rurales.

En este sentido, la empresa agraria se configura como un agente económico y social cuyo impacto va más allá de la producción de bienes agrícolas. Su organización, muchas veces de carácter familiar, influye en la continuidad de la actividad agraria a través de las generaciones, contribuyendo a la estabilidad y la identidad de las zonas rurales. A través de este modelo, las empresas agrarias no solo generan bienes y servicios, sino que también desempeñan un papel crucial en la gestión sostenible de los recursos naturales, un aspecto especialmente relevante en un contexto de creciente preocupación por el cambio climático y la biodiversidad.

1.2. La empresa agropecuaria familiar

Cuando se hace referencia a la empresa agropecuaria familiar, se está hablando de un modelo de organización empresarial dentro del sector agrario que se caracteriza por la participación predominante de los miembros de una misma familia en la gestión y la propiedad de la explotación. Este tipo de empresa es un subtipo de empresa agraria que se distingue no solo por la propiedad y dirección familiar, sino también por la transmisión generacional de la actividad productiva, lo que aporta una continuidad y estabilidad en el tiempo.

Desde una perspectiva económica, se parte de la idea de empresa como unidad de producción donde se combinan los factores capital y trabajo con la finalidad de generar bienes o servicios para el mercado, obteniendo como resultado una renta derivada de la diferencia entre precios de venta y de coste. Sin embargo, esta concepción puramente económica resulta insuficiente para el Derecho, que precisa integrar en el concepto de empresa una serie de elementos jurídicos diferenciados: el subjetivo, referido al empresario como titular (persona física o jurídica); el fun-

5 VEGA VEGA, J. Antonio, *La empresa agraria y su impacto en el desarrollo rural*, Dehesa, Badajoz, 2001, pp. 101-130.

cional, vinculado a la actividad organizadora que este desempeña; el objetivo o dinámico, relativo al conjunto organizado de bienes con finalidad económica; y el laboral, que reconoce la empresa como una organización de personas además de bienes, tal y como ha puesto de relieve la doctrina mercantil y, en particular, Alfonso Galán⁶ en su análisis de la empresa como organización jurídica de bienes.

En esta línea, Sánchez González⁷ destaca que es una constante en la doctrina resaltar la dimensión económica del concepto de empresa, definida como “una actividad económica organizada al fin de la producción o del cambio de bienes y servicios”. No obstante, el autor subraya que se trata de un concepto complejo y amplio, cuya delimitación exige considerar factores como la forma de ejercicio, la titularidad, la dimensión y los fines perseguidos por la actividad empresarial.

Asimismo, desde el punto de vista del ordenamiento tributario, se adopta un concepto unitario de empresa, aplicable a distintos tributos, basado en la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios⁸. Esta concepción, recogida tanto en la normativa como en la doctrina económica y jurídica, revela una notable coherencia entre el enfoque fiscal y el criterio económico doctrinal, como señala Albiñana García-Quintana.⁹ Ahora bien, más allá de las dificultades propias para definir jurídicamente a la empresa en nuestro ordenamiento, el verdadero reto se presenta a la hora de delimitar qué debe entenderse por empresa familiar, especialmente en contextos como el agrario. La cuestión clave es si este concepto puede o debe equipararse al de pequeña y mediana empresa (PYME), como tiende a suceder en el ámbito normativo europeo, donde ambas categorías aparecen frecuentemente solapadas.

Por lo que se refiere a la figura del empresario en la empresa familiar, puede revestir la forma de persona física, esto es, un empresario individual, o bien tratarse de una persona jurídica. En el primer caso, estamos ante la modalidad más primitiva de empresa familiar, siempre que la participación de otros miembros del grupo familiar se dé en la titularidad o en la actividad. En el segundo supuesto, el vínculo familiar se canaliza a través de la propiedad de participaciones o acciones, ya sea por una persona concreta o por varios miembros del grupo familiar. Los principales problemas

6 ALFONSO GALÁN, Rosa María, *Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con ocasión de la transmisión mortis causa de la empresa familiar*, Dykinson, Madrid, 2007, pp. 765-797.

7 GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Javier Máximo, *Fiscalidad de la afectación de bienes a la empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1995, p. 23.

8 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 5). Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1992/12/28/37/con>. [consulta: 24 de febrero de 2025]; Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 27). Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>. [consulta: 24 de febrero de 2025].

9 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «Aproximación a un concepto de empresa familiar», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, p. 20

jurídicos que se derivan de esta configuración radican, por un lado, en determinar el porcentaje mínimo de participación que debe ostentarse para que pueda hablarse de una empresa familiar, y por otro, en la delimitación legal del parentesco necesario entre los socios para considerar su participación como una unidad a efectos fiscales.

Además, la identificación de una empresa como familiar exige considerar diversos factores: la existencia de una actividad económica real; la multiplicidad de relaciones familiares dentro del negocio; la intencionalidad de continuidad, tanto en la propiedad como en la gestión; la eventual existencia de un protocolo familiar que actúe como indicio de organización interna; y, finalmente, su tamaño, aunque no sea determinante por sí solo.

En definitiva, siguiendo a Albi Ibáñez¹⁰, puede definirse la empresa familiar como:

[...] una unidad económica de producción formada por un conjunto de factores productivos cuya función es la creación de riqueza mediante la producción de bienes o de servicios bajo la dirección, responsabilidad y control de un empresario que ostenta, asimismo, la propiedad de la misma, en su nombre o en representación de un colectivo familiar.

2. Beneficios fiscales en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA)

Aunque la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (en adelante LMEA)¹¹ no regula de manera directa los beneficios fiscales, sí establece los supuestos que permiten acceder a ellos, remitiendo expresamente a las normas tributarias aplicables, como es el caso de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD)¹². En este sentido, resulta relevante examinar los artículos que recogen dichas situaciones, pues en ellos se configuran incentivos fiscales especialmente pensados para favorecer la modernización y la continuidad de las explotaciones prioritarias.

El artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias contempla una reducción del 90 % de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de una explotación que haya sido reconocida como prioritaria (se entiende por explotación prioritaria aquella que, cumpliendo determinados requisitos de dimensión económica, volumen de trabajo y rentabilidad, constituye la base fundamental de la renta del titular y está orientada principalmente a la actividad agraria, tal y como se establece en los artículos 4 a 8 de la citada

10 ALBI IBÁÑEZ, Emilio, *Fiscalidad y empresa familiar*, Instituto de Empresa Familiar, Madrid, 1994, p. 19.

11 Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA), BOE núm. 159, de 5 de julio de 1995. <https://www.boe.es/eli/es/l/1995/07/04/19/con> [consulta: 15 de febrero de 2025].

12 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987. <https://www.boe.es/eli/es/l/1987/12/18/29/con> [consulta: 28 de febrero de 2025].

ley)), siempre que esta condición no se vea alterada tras la operación. Esta reducción puede llegar al 100 % si quien adquiere la explotación es el cónyuge superviviente del anterior titular, lo que refleja una clara intención de facilitar la continuidad familiar de la actividad agraria.

El artículo 10 profundiza en los beneficios vinculados a la concentración parcelaria y la mejora de la estructura territorial de las explotaciones:

- En su apartado primero, establece la exención del ISD para aquellas transmisiones — ya sean onerosas o gratuitas, inter vivos o mortis causa — de terrenos cuya finalidad sea completar, bajo una sola linde, la superficie mínima exigida para constituir una explotación prioritaria. Eso sí, con una condición clave: debe recogerse en escritura pública la indivisibilidad de dicha explotación durante al menos cinco años.
- En el apartado segundo, se prevé una reducción del 50 % en el ISD cuando los terrenos transmitidos permitan agrupar bajo una única linde al menos el 50 % de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo se sitúe dentro de los límites establecidos para acceder a beneficios fiscales.

Por su parte, el artículo 11 establece una reducción del 75 % de la base imponible del ISD en los casos de transmisión —por cualquier título— del pleno dominio o usufructo vitalicio de una explotación agraria. Este beneficio se aplicará siempre que el adquirente tenga la condición de titular de una explotación prioritaria o bien la adquiera como consecuencia de dicha operación. Especial mención merece el artículo 20, que introduce los llamados beneficios fiscales especiales, con los que el legislador trata de incentivar el relevo generacional.

Su apartado 1 contempla la exención del ISD en los casos de adquisición de una primera explotación prioritaria por parte de un agricultor joven o asalariado agrario.

Agricultor joven es aquel que haya cumplido dieciocho años y no haya cumplido cuarenta años y ejerza o pretenda ejercer la actividad agraria¹³.

Aunque la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA) no ofrece una definición explícita del concepto de asalariado agrario, este término es mencionado en su artículo 20, en el marco de los beneficios fiscales previstos para la primera instalación en explotaciones prioritarias. A efectos jurídicos, el asalariado agrario puede definirse como aquel trabajador que, bajo una relación laboral por cuenta ajena y en régimen de dependencia respecto del empleador, presta servicios retribuidos en explotaciones agrícolas, forestales, pecuarias o mixtas, de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 197/2009, de 23 de febrero, y en

13 Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA), BOE núm. 159, de 5 de julio de 1995. (Art. 2.7 citado). <https://www.boc.es/eli/es/l/1995/07/04/19/con> [consulta: 15 de febrero de 2025].

la Ley General de la Seguridad Social. En concreto, la LMEA reconoce el derecho a determinadas exenciones fiscales tanto a los agricultores jóvenes como a los asalariados agrarios que accedan por primera vez a la titularidad de una explotación prioritaria. El apartado 2 incrementa en diez puntos porcentuales las reducciones previstas en los artículos anteriores (9, 10 y 11) cuando el adquirente sea un joven agricultor o asalariado agrario y la transmisión tenga lugar dentro de los cinco años siguientes a su primera instalación.

En definitiva, aunque la LMEA no contiene un régimen fiscal autónomo, desempeña un papel clave en la articulación de incentivos fiscales que encuentran su plena eficacia en la normativa tributaria. Su importancia radica en delimitar los supuestos de hecho y requisitos que permiten acceder a medidas fiscales pensadas para impulsar un modelo agrario más moderno, eficiente y con mayor proyección de continuidad generacional.

3. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la transmisión mortis causa de empresas agropecuarias

En primer lugar, es fundamental comprender el funcionamiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) en relación con la transmisión de explotaciones agropecuarias tras el fallecimiento de su titular.

Cabe destacar que el ISD no es uniforme en todo el territorio español, ya que su aplicación presenta variaciones significativas entre comunidades autónomas.

Actualmente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre¹⁴, (en adelante LISD) y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre por el que se aprueba su Reglamento.

Del artículo 1 de la citada ley, es un impuesto directo, que grava las adquisiciones de bienes y derechos a título gratuito. Se trata de un tributo subjetivo, dado que la cuota tributaria se ajusta en función de las circunstancias personales del contribuyente. Además, la normativa prevé diversas reducciones y bonificaciones basadas en el grado de parentesco y el patrimonio preexistente del heredero.

Desde el punto de vista técnico, el ISD es un impuesto progresivo, lo que implica que la cuota a pagar aumenta conforme lo hace la base liquidable. Para ello, se aplican escalas de gravamen y coeficientes multiplicadores determinados según el grado de parentesco y la situación patrimonial del heredero como comentábamos anteriormente.

14 Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141> [consultado el 17 de marzo de 2025].

Por último, es un impuesto de devengo instantáneo, ya que se genera en el momento del fallecimiento del causante, configurándose este hecho, como el hecho imponible del tributo.

Asimismo, su gestión está cedida a las CCAA, lo que explica las diferencias en su aplicación en función del territorio.

Para saber qué legislación autonómica aplicar debemos atender a la residencia habitual del causante¹⁵.

En el caso de las adquisiciones mortis causa y de las cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida en caso de que existan, cuando se trate de personas físicas, se considera el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a fecha del fallecimiento. No hablamos del domicilio civil sino de la comunidad autónoma en la que el contribuyente ha pasado más tiempo en los últimos cinco años inmediatamente anteriores al día anterior al devengo, es decir, al fallecimiento¹⁶.

A continuación, vamos a analizar los elementos que configuran el ISD:

a) *Hecho imponible*. De acuerdo con el artículo 20 de la Ley General Tributaria es “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo (en este caso en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre), y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. Su realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es decir, a la exigibilidad de pago de la cuota tributaria.

La LISD en su artículo 3 nos dice cuáles son los supuestos de hecho que configuran el hecho imponible:

1. Las adquisiciones a título gratuito mortis causa.
2. Las adquisiciones de bienes y derechos inter vivos (donaciones). Solo en el caso de que lo reciba una persona física, pues si lo recibe una persona jurídica tributará por el Impuesto de Sociedades.
3. Percibir un seguro de vida como beneficiario (siempre que no estén gravados por el IRPF).

En este artículo nos centraremos en las adquisiciones mortis causa. Si acudimos al art. 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones nos encontramos una lista abierta en la que contempla los diferentes títulos sucesorios sujetos a tributación:

15 JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier Máximo, «Vulnerabilidad del impuesto de sucesiones y donaciones por razón de la residencia», *El Notario del Siglo XXI: Revista del Colegio Notarial de Madrid*, n.º 25, 2014, pp. 19-24.

16 Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. (Art. 32.1 y 32.1 a) citados.

- a. La donación «mortis causa».
- b. Los contratos o pactos sucesorios.
- c. Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- d. Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario.

En cuanto a las donaciones mortis causa, son donaciones testamentarias, es decir, pactos sucesorios que no están permitidos en España salvo en algunas comunidades autónomas. Son considerados por la Dirección General de Tributos como títulos sucesorios gratuitos sujetos a tributación.

La Dirección General de Tributos, establece que los pactos sucesorios no ofrecen dudas de tratarse de un negocio jurídico de naturaleza gratuita y se trata de un incremento patrimonial del adquirente tras el fallecimiento de una persona, luego se produce el hecho imponible previsto de manera general por el art. 3 de la LISD. Por ello no cabe duda de que nos encontramos ante una situación que está sujeta al ISD.

Para evitar fraudes se presume que salvo prueba en contrario las transacciones a título lucrativo están sujetas al ISD, siendo un claro ejemplo de ello, la disminución del patrimonio de una persona con el consiguiente aumento en el de la otra, siempre que hablemos del cónyuge, descendientes, herederos o legatarios y entre ascendientes y descendientes. Siempre se podrá aportar pruebas para desvirtuar esta presunción.

En cuanto al nacimiento de la obligación tributaria, es decir, el devengo, contemplado en el artículo 24 de la LISD, se produce al día siguiente de la realización del hecho imponible, es decir, del fallecimiento del causante o al día siguiente de realizar la donación.

En cuanto a la obligación tributaria, es decir, la obligación que se devenga después de haberse producido el hecho imponible, la cual consiste en el pago del tributo, pero también en una serie de obligaciones formales.

En el caso del ISD el contribuyente y el sujeto pasivo son la misma persona, es decir, el heredero, con la precisión de que ni las comunidades de bienes ni las herencias yacentes pueden ser sujeto pasivo del impuesto.

La base imponible está contemplada en el artículo 10 de la LISD, la cual se determina por estimación directa, es decir, el valor real de los bienes y derechos minorado por las deudas y cargas.

Para calcularla debemos acudir a los artículos 11 a 15 de la LISD, se trata de una lista de presunciones iuris tantum, es decir, cabe prueba en contrario para acreditar que se pagó el bien en cuestión y que no se trata de eludir el pago mediante simulación de donación, mientras se realizaba una compraventa encubierta.

Se presumirá como parte del caudal hereditario:

Los bienes que hubiesen pertenecido al fallecido hasta un año antes de su fallecimiento, salvo que hayan sido transmitidos por el causante y no se encuentren en poder de herederos como legatarios o parientes dentro del tercer grado (del causante) o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

- Los bienes y derechos adquiridos en los 3 años anteriores al fallecimiento del causante en los que se da la situación de que este último queda con un usufructo mientras la nuda propiedad pasa alguno de los sujetos mencionados en la presunción anterior.
- Los bienes y derechos transmitidos por el causante durante los 4 años previos al fallecimiento siempre que se haya reservado algún derecho vitalicio (usufructo).
- Los valores y efectos depositados, cuyos resguardos se hubieran endosado de forma privada.

Se incluye el ajuar doméstico dentro del caudal relicto, valorándose en un 3% como establece el artículo 15 de la LISD, salvo que se pruebe que este es mayor o menor.

Para calcular la masa hereditaria debemos minorarla teniendo en cuenta las deudas, cargas y gastos deducibles, añadiendo posteriormente los seguros de vida en caso de tenerlos el causante, y finalmente nos daría como resultado la base imponible.

3.1. La base liquidable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: reducciones aplicables a la empresa individual y participaciones societarias

Una vez analizado el ISD en general, vamos a adentrarnos en nuestra materia concreta de estudio que es la tributación de las transmisiones y adquisiciones de explotaciones agropecuarias en particular.

El artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), establece una serie de reducciones aplicables a la base imponible.

nible, en función de circunstancias personales —como el patrimonio preexistente del contribuyente— y del grado de parentesco con el causante.

Conviene tener presente que la aplicación del ISD no es uniforme en todo el territorio nacional, ya que se trata de un tributo cedido a las comunidades autónomas. Estas ostentan competencias normativas que les permiten establecer sus propias reducciones, complementarias a las estatales. Para determinar el orden de aplicación de dichas reducciones, debe atenderse a lo dispuesto en el artículo 48.1.a) de la Ley General Tributaria (LGT), según el cual deben aplicarse en primer lugar las reducciones estatales, y, en su caso, las autonómicas. En cuanto a las reducciones estatales, el artículo 20.2.c) de la LISD prevé una reducción del 95% de la base imponible en la transmisión mortis causa de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que se cumplan determinados requisitos. Este precepto remite al artículo 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, (en adelante LIP), que regula los criterios para considerar exento este tipo de patrimonio.

Los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción son los siguientes:

- *Parentesco*: debe existir un vínculo con el causante, generalmente dentro de los grupos I o II establecidos en el ISD, es decir, el adquirente debe ser el cónyuge, descendiente, adoptado, ascendiente, adoptante o colateral hasta el tercer grado del transmitente.
- *Permanencia*: los adquirentes deben mantener en su patrimonio los bienes o derechos objeto de la reducción durante un plazo de diez años, salvo que fallezcan dentro de ese periodo. La Dirección General de Tributos (DGT), en diversas Consultas Vinculantes (por ejemplo, V1221-17), ha interpretado que este requisito no prohíbe la enajenación *per se*, sino aquellos actos que reduzcan significativamente el valor de la actividad económica. En consecuencia, es admisible la aportación de la empresa individual heredada a una sociedad limitada, siempre que se mantenga la actividad económica y no se desvirtúe la finalidad de la reducción.
- *Requisitos sobre la actividad*: los bienes y derechos han de estar afectos a una actividad económica que debe ejercerse de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo. Además, dicha actividad debe constituir su principal fuente de renta.
- *Sociedades familiares*: en el caso de participaciones en entidades, al menos uno de los miembros del grupo familiar debe ejercer funciones de dirección y percibir una remuneración que represente más del 50% de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

En lo que respecta a las reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), la jurisprudencia ha desempeñado un papel fundamental en la interpretación y aplicación de la normativa vigente, proporcionando claridad sobre los criterios y condiciones necesarias para que los contribuyentes puedan beneficiarse de tales beneficios fiscales. En este contexto, la STS 480/2019, de 8 de abril, aborda la aplicación de la reducción por empresa familiar en el ámbito de las explotaciones agrarias, precisando que, para acceder al beneficio fiscal previsto en el artículo 20.2c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resulta imprescindible comprobar que la actividad económica desarrollada constituía la principal fuente de renta del causante. El Alto Tribunal subraya que dicha verificación no puede efectuarse de manera rígida o meramente formal, sino que debe atender a las características propias del sector agrario, en particular a la estacionalidad de los rendimientos y a la realidad económica de la explotación. Esta interpretación permite una aplicación más ajustada del requisito legal, evitando soluciones excesivamente restrictivas que podrían desvirtuar la finalidad del beneficio fiscal en supuestos en los que la actividad agraria se mantiene de forma efectiva.

La doctrina jurisprudencial expuesta ha sido posteriormente asumida y desarrollada por la doctrina administrativa, que, partiendo de los criterios fijados por el Tribunal Supremo, ha contribuido a concretar los criterios aplicables para la verificación de los requisitos exigidos por el artículo 20.2c) de la LISD en el ámbito de las explotaciones agrarias.

Si bien la resolución del TEAC de 30 de mayo de 2024 se circunscribe al análisis del ejercicio relevante para verificar el requisito de principal fuente de renta, su interpretación debe ponerse en relación con el diseño general de la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dicho régimen evidencia una orientación clara hacia la preservación y continuidad de las explotaciones económicas familiares, especialmente en el ámbito agrario, mediante la exigencia de mantenimiento de la actividad durante un período prolongado y la prohibición de actos que supongan una minoración sustancial de su valor. Esta configuración normativa, reforzada por la doctrina administrativa y la jurisprudencia, permite entender que las reducciones fiscales no están concebidas para un aprovechamiento meramente coyuntural, sino como un instrumento destinado a favorecer la pervivencia de la actividad económica más allá del momento de la transmisión.

3.2. El Tribunal Supremo y la Reducción del Impuesto sobre Sucesiones en las Explotaciones Agropecuarias

De gran interés resulta la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha supuesto una clarificación relevante en la interpretación de los requisitos exigidos para

aplicar la reducción del 95% en la base imponible del ISD en el contexto de empresas familiares dedicadas al arrendamiento de inmuebles. En particular, la Sentencia del Tribunal Supremo 956/2025¹⁷, de 14 de julio, así como la STS 969/2025¹⁸, de la misma fecha, establecen que, para considerar que existe una actividad económica a efectos fiscales, basta con acreditar la existencia de un empleado con contrato laboral a jornada completa, sin necesidad de justificar la carga de trabajo o la rentabilidad de la actividad.

Aunque estas resoluciones se refieren específicamente al arrendamiento de inmuebles, los criterios interpretativos fijados por el Alto Tribunal pueden extrapolarse al ámbito agropecuario. En el caso de explotaciones agrarias, especialmente aquellas que han sido objeto de sucesión, la aplicación de reducciones fiscales similares podría depender de la demostración de una actividad económica real. La existencia de un trabajador contratado a jornada completa en la explotación podría ser un criterio determinante para acceder a beneficios fiscales, sin necesidad de demostrar la rentabilidad o la carga de trabajo de dicha actividad.

La clarificación proporcionada por el Tribunal Supremo en esta sentencia refuerza la seguridad jurídica en torno a la aplicación de reducciones fiscales en el ISD.

Para las explotaciones agropecuarias, esto significa que, en caso de sucesión, la existencia de un trabajador contratado a jornada completa podría ser suficiente para acceder a beneficios fiscales, facilitando así la continuidad de la actividad agrícola y ganadera dentro de la unidad familiar. Por tanto, las recientes sentencias marcan un hito en la interpretación de los requisitos para la aplicación de reducciones fiscales en el ISD. Aunque se centra en el arrendamiento de inmuebles, sus principios pueden ser aplicables al ámbito agropecuario, ofreciendo una herramienta adicional para garantizar la continuidad de las explotaciones familiares.

4. Modificaciones en el ISD en Extremadura

La Ley 1/2025, de 3 de abril, de medidas fiscales urgentes en materia tributaria¹⁹, introduce una serie de cambios relevantes en el ámbito impositivo de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Entre sus objetivos principales se encuentran la adopción de nuevos beneficios fiscales dirigidos a personas jóvenes y colectivos vulnerables, así como la prórroga de determinadas medidas fiscales cuya vigencia finalizó el 31 de diciembre de 2024.

17 TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sentencia núm. 956/2025, de 14 de julio (recurso de casación), ECLI: ES:TS:2025:3472.

18 TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sentencia núm. 969/2025, de 14 de julio (recurso de casación), ECLI: ES:TS:2025:3491.

19 Ley 1/2025, de 3 de abril, de medidas fiscales urgentes en materia tributaria, disponible en: <https://www.boe.es/eli/es-cx/l/2025/04/03/1>, [consulta: 10 de abril de 2025].

En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), la norma establece una importante novedad: la creación del Registro Autonómico de Personas con Especial Vinculación. Este registro permite que determinados sujetos pasivos pertenecientes a los grupos III y IV de parentesco, normalmente excluidos de los beneficios fiscales más amplios, puedan acceder a reducciones similares a las previstas para los grupos I y II, siempre que cumplan con los requisitos establecidos y estén inscritos con anterioridad al hecho imponible. El artículo 20 ter de la misma ley especifica quiénes pueden ser inscritos en este registro como personas con especial vinculación. Se consideran tales:

- Los descendientes del cónyuge o pareja de hecho del causante.
- El cónyuge o pareja de hecho de un ascendiente del causante.
- Las personas que hubieran convivido con el causante durante, al menos, los tres años inmediatamente anteriores al fallecimiento, siempre que se acredite dicha convivencia. Siempre que no haya existido un vínculo laboral o prestación de servicios relacionados con el cuidado, tareas domésticas o asistencia. En este último supuesto, el número máximo de convivientes que pueden acogerse a este régimen es de cuatro personas.

En conclusión, la inscripción previa en el Registro Autonómico de Personas con Especial Vinculación se configura como condición indispensable para que estas personas puedan acceder a los beneficios fiscales aplicables a los grupos más cercanos de parentesco en el ISD.

5. Conclusiones

Desafíos en la transmisión hereditaria de explotaciones agropecuarias

Desde una perspectiva estrictamente fiscal, la transmisión hereditaria de las explotaciones agropecuarias continúa enfrentando desafíos considerables. Aunque la legislación vigente ha establecido ciertos mecanismos para facilitar esta transmisión, como las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) o los beneficios fiscales aplicables a la empresa familiar, estos instrumentos no son suficientes, presentan complejidades y, en ocasiones, su aplicación resulta desigual. Los beneficios fiscales disponibles, aunque bien intencionados, siguen sin responder de manera efectiva a las necesidades del sector agropecuario.

Limitaciones de los beneficios fiscales existentes

A pesar de la existencia de beneficios fiscales orientados a la preservación del tejido productivo agrario, la efectividad de estas medidas se ve mermada por los estrictos requisitos formales y sustantivos. Entre las barreras más significativas se encuentran

la obligación de que el heredero haya estado previamente involucrado en la explotación, así como las exigencias de mantenimiento de la actividad durante determinados plazos. Además, la interpretación restrictiva de estos requisitos por parte de la Administración Tributaria genera incertidumbre y limita el acceso a estos beneficios a un número reducido de herederos, impidiendo que la finalidad de garantizar la continuidad generacional se materialice en la práctica.

Falta de armonización normativa entre tributos

La descoordinación existente entre los tributos que afectan a la transmisión de explotaciones agropecuarias, como el ISD, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Patrimonio, ha dado lugar a disparidades fiscales entre las distintas comunidades autónomas. Esta falta de armonización genera desigualdades entre los contribuyentes, dificultando una planificación fiscal eficaz y contribuyendo a un escenario de inseguridad jurídica, lo que en última instancia afecta la eficiencia tributaria del sistema.

Necesidad de una reforma normativa más coherente

Aunque la legislación ha introducido avances importantes en la protección fiscal de las explotaciones agropecuarias como unidades económicas de producción, subsisten aspectos que requieren una revisión profunda. Es imperativo que se impulse una reforma normativa que adapte la fiscalidad a la realidad de las explotaciones agropecuarias, garantizando que las transmisiones intergeneracionales no sean penalizadas. En este sentido, la regulación debe considerar la transmisión de explotaciones no solo como una operación patrimonial, sino también como un acto de relevancia económica y social en territorios donde la agricultura sigue siendo un pilar fundamental.

Propuestas de reforma

Simplificación y flexibilización de los requisitos para la aplicación de beneficios fiscales.

Se propone la revisión de los requisitos para acceder a las reducciones en el ISD, con el objetivo de eliminar las barreras formales excesivas y ampliar el margen de interpretación, siempre en beneficio del principio de conservación de la empresa agraria. En particular, se debería reconsiderar la exigencia de participación previa del heredero en la explotación y flexibilizar los plazos de mantenimiento de la actividad, permitiendo una mayor adaptabilidad a la realidad de cada explotación.

Armonización normativa entre tributos estatales y autonómicos

La existencia de regímenes fiscales dispares entre las distintas comunidades autónomas crea desigualdades y genera distorsiones en el tratamiento fiscal de las transmisiones. Se recomienda avanzar hacia una armonización básica que garantice un

tratamiento fiscal coherente en todo el territorio nacional, sin menoscabo de la autonomía financiera de las comunidades autónomas. Esto permitiría una mayor equidad en la aplicación de las reducciones fiscales y reduciría las desigualdades existentes.

Mejora de la coordinación intertributaria

Resulta esencial establecer una mayor integración entre los distintos impuestos que gravan la transmisión de la explotación: ISD, IRPF y Patrimonio. Una mayor coordinación entre estos tributos facilitaría la planificación sucesoria, reduciendo la incertidumbre y los costos indirectos para los herederos. En este sentido, se recomienda la adopción de un régimen especial coordinado que permita una mayor claridad en los procedimientos fiscales y en la aplicación de las reducciones disponibles.

Reconocimiento específico del valor social y estratégico de la agricultura familiar

Es necesario introducir incentivos fiscales explícitos que reconozcan la función social y económica de las explotaciones agrícolas familiares. Más allá de su tratamiento patrimonial, se debe tener en cuenta su contribución a la sostenibilidad, la fijación de población en el medio rural y la soberanía alimentaria. La fiscalidad debe reflejar el valor estratégico de la agricultura familiar como un pilar esencial para el desarrollo económico y social de los territorios rurales.

Promoción de programas de asesoramiento fiscal rural

Por último, se considera fundamental que las Administraciones públicas fomenten programas de asesoramiento fiscal adaptados a las peculiaridades del medio rural. Estos programas serían de gran utilidad para los titulares de explotaciones y sus herederos, ya que los orientaría en los procesos de planificación sucesoria, minimizando el riesgo de errores y evitando que se pierdan los beneficios fiscales disponibles debido a la falta de conocimiento o a la complejidad del sistema tributario.

La fiscalidad de la sucesión en las explotaciones agropecuarias constituye un punto de fricción entre los principios del Derecho tributario y las necesidades reales del medio rural. Si bien el ordenamiento jurídico ha ido incorporando herramientas destinadas a facilitar la continuidad de estas explotaciones, persisten rigideces y disfunciones que dificultan su transmisión eficaz. El presente estudio ha evidenciado la necesidad de una revisión normativa en clave de equidad, simplicidad y coherencia, que permita abordar los procesos sucesorios con seguridad jurídica y racionalidad fiscal. Solo a través de una acción legislativa decidida y técnicamente fundada será posible preservar la viabilidad económica y social de estas unidades productivas, garantizando su permanencia como elemento vertebrador del entorno.

Bibliografía

Libros

- Ballarín Marcial, A. (1995). *La empresa agraria: concepto y estructura*. Editorial Jurídica.
- Galán, R. M. A. (2007). *Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con ocasión de la transmisión mortis causa de la empresa familiar*. Dykinson.
- González Sánchez, J. M. (1995). *Fiscalidad de la afectación de bienes a la empresa*. Lex Nova.
- Vega Vega, J. A. (2001). *La empresa agraria y su impacto en el desarrollo rural*. Dehesa.
- Instituto Nacional de Estadística (INE). (2020). *Censo Agrario*.

Revistas

- Albiñana García-Quintana, C. (1998). Aproximación a un concepto de empresa familiar. *Revista Técnica Tributaria*, (43), 20-35.
- Juárez González, J. M. (2014). Vulnerabilidad del impuesto de sucesiones y donaciones por razón de la residencia. *El Notario del Siglo XXI: Revista del Colegio Notarial de Madrid*, (25), 19-24.

Leyes y normas

- Boletín Oficial del Estado. Ley 1/2025, de medidas fiscales urgentes en materia tributaria.
- Boletín Oficial del Estado. Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA).
- Boletín Oficial del Estado. Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).
- Boletín Oficial del Estado. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Resoluciones y Sentencias

- Tribunal Supremo. (8 de abril de 2019). *Sentencia núm. 480/2019*. Rec. 2173/2017. ECLI: ES:TS:2019:1175 [consultado el 17 de marzo de 2025]
- Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2022. *Sentencia núm. 1503/2022*. ECLI: ES:TS:2022:4154 [consultado el 17 de marzo de 2025]
- Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo). *Sentencia núm. 956/2025*, de 14 de julio. ECLI: ES:TS: 2025:3472 [consultado el 26 de julio de 2025]
- Tribunal Supremo, *Sentencia núm. 969/2025*, de 14 de julio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:3491). [Consultado el 26 de julio de 2025]

Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 30 de mayo de 2024. *Resolución núm. 4170/2021*. [consultado el 17 de marzo de 2025]

Webgrafía

Agúndez Fernández, A. (s.f.). La empresa agraria y el concepto unitario de empresa. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2197366> (Consultado el 3 de marzo de 2025)

Noción jurídica de empresa agraria. (s.f.). Revista de Estudios Agrosociales. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2202278> (Consultado el 12 de febrero de 2025)

Boletín Oficial del Estado. (Ley 1/2025, de medidas fiscales urgentes en materia tributaria. <https://www.boe.es/eli/es/l/2025/04/03/1/con> (Consultado el 10 de abril de 2025)

Boletín Oficial del Estado, Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA). <https://www.boe.es/eli/es/l/1995/07/04/19/con> Consultado el 15 de febrero 2025)

Boletín Oficial del Estado, Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). <https://www.boe.es/eli/es/l/1987/12/18/29/con> (Consultado el 17 de marzo de 2025)

Unión de Pequeños Agricultores y Ganaderos (UPA). (2019). Anuario 2019 - Agricultura Familiar en España. Fundación de Estudios Rurales. <https://www.upa.es/upa/publicaciones-upa/2021/2883/> (Consultado el 20 de febrero de 2025)

Conflicto de intereses

En esta publicación no se presentó ningún conflicto de interés.

Financiación

Esta publicación no ha recibido ninguna ayuda o financiación.