

LA TRIBUTACION DE LA EMPRESA AGRARIA

Por
ADOLFO CARRETERO PEREZ
Magistrado de lo Contencioso-Administrativo

S U M A R I O :

I. EL PREDIO COMO ELEMENTO DE TRIBUTACIÓN. 1. Los factores de la producción agrícola. 2. Suelo físico y suelo económico. 3. La renta ricardiana. 4. Costes del producto agrícola. 5. El empresario agrícola. 6. Beneficio del empresario. 7. Composición del producto agrícola. 8. La renta agraria. 9. Materia imponible. 10. La contribución territorial rústica.—II. APARICIÓN DE LA EMPRESA AGRARIA. 1. Conexión del Derecho tributario y el Derecho patrimonial. 2. Los tres aspectos de la Empresa. 3. Clases de Empresas económicas. 4. La Empresa Agraria. 5. Empresa y Explotación Agraria.—III. FASE INTERMEDIA: EL GRAVAMEN COMPLEMENTARIO DE RÚSTICA. 1. La unidad agropecuaria. 2. La Ley de Reforma Tributaria de 26 de noviembre de 1957. 3. Notas características del Gravamen Complementario.—IV. FASE FINAL: LA EMPRESA AGRARIA COMO OBJETO GRAVADO. 1. La Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964. 2. Fuentes reguladoras. 3. La cuota fija. 4. La cuota proporcional. 5. La unidad de explotación. 6. Titularidad de la Empresa. 7. Base imponible. 8. Procedimientos de evaluación. 9. Jurados Tributarios. 10. Deuda tributaria.—V. CONCLUSIONES. 1. Económicas. 2. De Derecho fiscal.

I. EL FUNDO COMO ELEMENTO DE TRIBUTACIÓN.

1. Los tres factores que intervienen en la producción agropecuaria son: la Tierra, el Trabajo y el Capital. La Tierra comprende los recursos naturales que se emplean en el cultivo agrícola o en la ganadería; el Trabajo es la participación de la población activa empleada en el sector económico primario o agricultura; el Capital es el conjunto de medios materiales y de bienes económi-

cos que se utilizan para conseguir el producto final (instalaciones, maquinaria, obras, etc.) (1).

2. Aunque la tierra es una materia prima dada por la Naturaleza, forma parte del precio del producto agrícola final. Por eso hay que distinguir entre suelo físico y suelo económico (2). El suelo natural o físico es fijo y constante; pero no es así como se integra en el ciclo de la producción, puesto que el uso de la tierra es un precio de coste. El suelo forma parte del precio del producto agrícola y recibe un precio, que es la renta de la tierra, o pago de la fertilidad, que el propietario de ella pone a disposición de quien la utilice. El usuario paga la posesión de un bien real, y el suelo más fértil es el más caro, ya que, empleando los mismos medios de producción en distintos suelos, la diferencia es la renta de la tierra. Luego es un coste del producto o artículo agrícola final, pues el que la explota, además de pagar la posesión del suelo físico, paga al propietario un interés, el alquiler, que es el precio del suelo económico. Como el suelo natural es fijo, sólo sus productos o fertilidad potencial son los que calculan para repercutirlos en el precio de los artículos agrícolas. No es el suelo como factor constante el que se contempla en la Economía, sino que, como todos los bienes económicos, la renta o precio del suelo fértil, viene determinada por la demanda de la clase de productos agrícolas que dé, lo que depende de la masa de la población y por el volumen de la oferta del producto; en conclusión, el suelo es un factor semejante a un capital y son las leyes generales de la Economía las que se aplican a la renta de la tierra; el suelo económico es un capital, como un bien económico duradero, comprendido en la producción, que puede calcularse en dinero.

3. Al pago del suelo económico se le llama, en sentido estricto, renta de la tierra, expresión que significa el excedente de producción que da una tierra fértil si se la compara con otra que rinde menos, recibiendo las mismas unidades de cuidados y el mismo destino. Resulta, por tanto, la porción de valor del producto total que resta al propietario luego que haya desembolsado todos los gastos de su explotación o cultivo (3). Para David Ricardo, es la

(1) TAMAMES: *Estructura económica de España*, 1960 (1.ª edición), pág. 23. SÁNCHEZ JULIÁ y ZULUETA: *Economía Agraria*, 1956.

(2) GARVER y HANSEN: *Principios de Economía*, 1942. Toda su obra parte de la diferencia entre suelo económico y suelo físico, lo cual tiene consecuencias en el precio de los factores de producción.

(3) RIVERO DE ANDREA: *Tributación de la Propiedad Urbana en Francia*, 1953, pág. 25. Pese al título de la obra, en realidad examina el suelo, rústico y urbano, analizando los impuestos territoriales de producto. Por ello, se encuentran orientaciones muy útiles, sobre todo en comparación al sistema francés.

parte del producto agrícola que se paga al propietario de la tierra para tener derecho a explotar las facultades de fertilidad del suelo. Ahora bien, de esta premisa, o punto de partida, que es exacta, obtuvo Ricardo una conclusión inexacta, puesto que el clásico economista pretendía que el suelo agrícola no se regía por las leyes económicas generales, sino de una forma especial; es cierto que la renta de la tierra es el pago de la fertilidad o calidad del suelo, de la que depende el precio y calidad del producto, pero resulta inexacto que sea el pago de esta fertilidad la determinante exclusiva o de forma primordial del precio de los artículos agrícolas, pues el producto de la tierra no depende sólo de su fertilidad, sino de la intensidad de su aprovechamiento, que ha variado en las distintas épocas según los avances de la Técnica (4). El fenómeno diferencial de precios y costes no es exclusivo de la agricultura, sino de la producción en general; la tierra, como capital fijo, es inseparable de otros elementos que se incorporan a él, de tal modo que el producto agrícola es una combinación de fertilidad y capital.

4. Luego, en resumen, lo mismo que ocurre con el precio de todos los bienes duraderos, el precio de la tierra es el de su utilización y el pago del interés del capital incorporado a ella, que es una inversión para obtener un producto, regulada por la ley del rendimiento decreciente, ya que la productividad del suelo aumenta más lentamente que la inversión del capital y empleo del trabajo y su combinación. Si el precio de los productos agrícolas lo determina, dada una cantidad igual de capital y trabajo, el coste del suelo necesario para obtenerlo, se trata de un proceso productivo, y la renta de la tierra un simple elemento del coste del producto total. Los productos o artículos agrícolas son el resultado de un proceso productivo y su coste se refiere al de todos sus factores y hay que calcular el coste de todos ellos, con lo cual la renta del suelo influye, pero no exclusivamente, en el precio de los productos agrícolas.

5. Por tanto, si en la producción agrícola se emplean: cosas dadas por la Naturaleza, bienes incorporados a ella y trabajo personal, todos estos medios o factores de producción han de organizarse por una persona que, independientemente del capital y trabajo, los dirija a su fin, decidiendo sobre el empleo de todos ellos para obtener el producto, es decir, del empresario agrícola.

(4) CARRETERO: *El Sistema Tributario Español Reformado*, 1964.

El empresario es quien coordina los factores de producción, asumiendo el riesgo, entendiéndose como tal el resultado final, o sea quien soporta las pérdidas o se beneficia con las ganancias de la explotación agrícola (5).

6. Este empresario puede ser el propio dueño del suelo, que lo explota directamente, en cuyo caso se confunde la renta dominical con la renta de la explotación. Cuando el propietario utiliza la tierra, la renta no se distingue de los otros elementos con los que se mezcla, ya que la mejor tierra será la que rinda más. Pero puede ser explotada por persona distinta del titular dominical. La persona que hace cultivar sus tierras por un tercero, fundado en cualquier título jurídico, ha de hallar en el valor de los productos agrícolas la reconstitución del capital empleado, el reembolso de los salarios y el beneficio que obtendría como empresario; lo que resta es la renta de la tierra.

7. De estos antecedentes, expuestos sumariamente, se deduce que el producto de la agricultura se compone de varias partes que deben ser pagadas, como costes, con el rendimiento de las explotaciones agrarias (6):

1.º Tierra. Pago de la fertilidad o calidad del suelo, llamada en sentido técnico y estricto renta de la tierra o ricardiana. Esta tierra es un verdadero capital, por ser el resultado de la transformación de las tierras vírgenes. Su pago es la suma de dinero percibida por el titular de la misma como contraprestación por su cesión temporal a un tercero con el derecho de explotarla (7). La participación que le corresponde en la producción se llama también alquiler, como pago por el usuario del empleo de la tierra. Tiene un valor objetivo y puede abstraerse, tanto si es cedida, como si es explotada por su dueño, dada una cantidad fija de trabajo y capital; a medida que se agrupan unidades de los primeros, el rendimiento marginal disminuye; luego la renta de la tierra se determina por la productividad del suelo. En este factor se comprende no sólo la riqueza explotable del suelo, sino su situación y la posibilidad de introducir sus productos en el mercado.

2.º Capital. Es el utillaje, la suma de bienes duraderos, muebles o inmuebles, comprendidos en el proceso de producción em-

(5) AMENDOLA: «L'Impresa agricola nel Sistema Previdenziale», *Rivista di Previsione Sociale Agraria*, 1967, pág. 19.

(6) NAHARRO: *Lecciones de Hacienda Pública*, 1952, pág. 155.

(7) ALCARAZ: *El Catastro Español*, 1933.

pleados en la agricultura (edificios, plantaciones, abonos, materias primas, maquinaria, etc.) que se incorporan al suelo. Su precio es el de su interés, diferente a la renta de la tierra. Este capital devenga un interés que comprende el pago del invertido en la producción y el de su depreciación, o sea su amortización.

3.º Trabajo. Puede ser de dos clases:

A) Pago de los salarios agrícolas.

B) Beneficio del empresario. Comprende este último factor el pago del coste de la actividad de quien, utilizando todos los medios anteriores, se reserva la diferencia hasta el precio de venta y supone el lucro o ganancia de la explotación agrícola. No es consecuencia del derecho de propiedad del suelo, sino del derecho a explotar la tierra, o sea de organizar sobre ella una combinación de los factores de producción y remunera el trabajo del empresario como dirección y el riesgo final.

8. La renta agraria es el resultado de deducir del producto anual de un fundo o predio los gastos de todos los factores de producción. La cantidad de trabajo y capital aplicados a la unidad de cultivo, la hectárea, nos dan el producto unitario. La renta es el producto neto, o sea el valor de la producción, menos el de los costes, lo que nos da la renta agraria de cada fundo. Se configura, pues, por dos elementos: ingresos de los aprovechamiento de la explotación, como minuendo, y de los gastos o desembolsos para la explotación, como sustraendo. El resultado es el producto líquido de la tierra, que es el saldo del cultivador luego de pagar los gastos.

9. Hasta ahora nos hemos movido en la fuente económica de la renta agraria, pero, fiscalmente, lo que interesa es la tierra como materia imponible. Todos los factores anteriores los conocían los legisladores creadores del sistema tributario (8).

Lo que interesa es cómo se tipificaron en los hechos imponibles correspondientes al impuesto sobre la tierra y actividades agrícolas.

La Hacienda Pública se ha desarrollado paralelamente a la Economía, y lo que debemos examinar es si ella ha aceptado exacta-

(8) Para un análisis del Sistema Tributario Español en sus diferentes aspectos y evoluciones: ALBIÑANA: *Introducción al Sistema Impositivo Español*, 1969; CARRETERO: *Obra citada*; FUENTES QUINTANA Y ALBIÑANA: *Sistema Fiscal Español Comparado*, 1961.

mente las condiciones de la teoría económica o las ha modificado de algún modo. Al respecto, hemos de partir de una base: la clave de nuestro sistema tributario ha sido, tradicionalmente, la renta analítica, o producto de cada fuente de riqueza; los impuestos directos gravan los ingresos y la posesión de bienes, la renta, al formarse en cada uno de los factores de producción: Tierra (Contribución Territorial Rústica), o bien suelo no agrícola (Contribución Territorial Urbana), Capital (Impuesto sobre las Rentas del Capital), Trabajo (Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal) y Empresa (Impuesto Industrial e Impuesto sobre Entidades Jurídicas). Estos impuestos directos, o de producto, comprenden la parte de la renta total de las personas; la correspondiente a la tierra es la Contribución Territorial Rústica, el más antiguo de los impuestos de producto, regulado inicialmente por la Ley de 23 de abril de 1845, Reglamento de 30 de septiembre de 1885, Ley de 13 de agosto de 1893 y Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940.

10. Con arreglo a estas normas, la Contribución Territorial Rústica (9) recaía sobre la renta de la tierra y el capital fijo empleado en ella. El hecho imponible era el producto neto del suelo, descontando los gastos de producción. Si teóricamente, salvo la renta de la tierra, los demás factores son un coste de la explotación agrícola que deberían ser gravados en los tributos correspondientes, el legislador no lo ha considerado así; la base imponible de la Contribución Territorial Rústica, o líquido imponible, es el producto neto de la explotación agrícola, que no sólo comprende la renta ricardiana, sino el valor de los demás elementos del proceso de producción. Con ello se ha evitado la necesidad de tener que crear una costosa organización administrativa recaudatoria, y de dudosa eficacia, que haría antieconómica la tributación. El líquido imponible no sólo comprende la renta de la tierra, sino el capital y el beneficio del empresario, que la Ley considera proceden del suelo, con lo que gravaba la renta dominical y el beneficio del cultivador (10).

La clásica Contribución Territorial Rústica recaía, como sujeto pasivo, en el titular del dominio o de un derecho real sobre el fun-

(9) Además de las obras citadas: VICENTE-ARCHE: «La Imposición Rústica», en *Revista de Derecho Financiero*, núm. 41.

(10) Los aspectos dominicales y empresariales de la producción agropecuaria han sido jurídicamente destacados por GARCÍA AÑOVEROS: «Explotación Agrícola y Contribución Territorial», *Revista de Derecho Financiero*, núm. 70.

do; no era la titularidad de la explotación de la tierra la que le interesaba a la Ley, sino la finca rústica como unidad de producción, y el verdadero objeto del tributo era la finca, la posesión de un predio rústico susceptible de producir renta, es decir, que fuese cultivado o cultivable. A la Ley le importaba el producto de los predios. A pesar de que la explotación se compone de varios factores, en un sistema tributario objetivo como el de 1845, cimiento del actual, la fuente del impuesto que jurídicamente se debe calificar como hecho imponible es la renta que producen las fincas rústicas, deducidos los gastos de aprovechamiento; el terreno susceptible de ser rentable, independientemente de sus resultados económicos y de su forma de explotación.

II. LA APARICIÓN DE LA EMPRESA AGRÍCOLA.

1. Sin embargo, una de las características más destacadas del Derecho Tributario es su conexión con otras ramas del Derecho, especialmente cuando el objeto de ellas es común por su contenido económico. Cuando el Derecho Financiero y otros Ordenamientos inciden en la Economía Privada, en ambos el sujeto pasivo es el mismo, la empresa, y el objeto, el tráfico patrimonial, contemplados desde diferentes puntos de vista (11), pues en sustancia la materia entra dentro de la competencia estatal, por tratarse de limitaciones a los derechos fundamentales de libertad y propiedad. Consiguientemente, las leyes fiscales necesitan interpretarse con arreglo a un método evolutivo, por ser el Derecho Tributario el más dinámico de todos y el que se adapta a las realidades sociales necesariamente con mucha mayor rapidez que los rígidos moldes del Derecho Privado. La base del Derecho Tributario es la tecnología, que es la determinante del progreso social y de la producción en masa (12). De ahí que sea necesario conocer, no la

(11) URÍA: «Derecho Fiscal y Derecho Mercantil: Sus influencias recíprocas», en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, 1950.

(12) RUY BARBOSA: *Direito Tributario*, 1969, São Paulo. Este libro, fruto de los trabajos del curso de especialización de postgraduados, profesores, magistrados y abogados, cuyo número fué de 316, demuestra, por una parte, el interés despertado por el Derecho Tributario en países en vía de desarrollo. Recoge varios trabajos, muchos de los cuales se dedican a la realidad social del Derecho y a la relación Derecho-Tecnología. Parecerá sorprendente que mantengamos la mayor flexibilidad y dinamismo del Derecho Tributario, que el Privado, para adaptarse a la nueva realidad tecnológica. Sin embargo, debemos distinguir: cierto que la autonomía privada puede hacerlo, pero en cuanto Ordenamiento de Derecho Objetivo, el Derecho Civil y Mercantil son más sedimentarios que el Derecho Tributario, en continua renovación de categorías y moldes, precisamente para abarcar como hecho imponible todos los fenómenos creados por la iniciativa privada.

inagotable problemática de la empresa, sino las conclusiones que sobre este fenómeno obtiene la doctrina y la jurisprudencia y su adopción en la producción agropecuaria.

2. De la empresa se pueden tener tres conceptos (13): Socialmente, es toda organización que comprende un conjunto de medios humanos, materiales e inmateriales, dirigidos a un fin, según el plan de quien asume la dirección; toda comunidad laboral es una empresa: una organización compuesta de trabajo, bienes y actividades atípicas.

Económicamente, es ya una organización más concreta; aquella que coordina los factores humanos y de otra clase necesarios para producir bienes o servicios para el mercado, aunque el lucro no sea el último fin de la organización. En la empresa económica se hallan, pues, dos elementos: trabajo, o aportación de las prestaciones humanas a la producción, y bienes, o fondo patrimonial.

Sin embargo, lo importante es la consideración de estos fenómenos por el Derecho; concretar cómo valora cada ordenamiento esa realidad social y económica y cuál es el punto básico que para lo jurídico mantiene la unidad de la empresa. Todavía hay otro problema jurídico implícito en los anteriores: si cada ordenamiento fiscaliza y aísla una parte del fenómeno empresa o, por el contrario, todos ellos adoptan el mismo punto de vista, aunque regulando a la empresa, desde el ámbito de su respectiva competencia (14). No es nuestra misión analizar tan amplio tema, pero sí recoger las conclusiones que de la empresa debemos obtener, procedentes de la interpretación del ordenamiento, para aplicarlas al Derecho Tributario:

1.^a En cuanto a su tipificación jurídica, la empresa es considerada como un hecho, en todo caso institucionalizado, pero no es aceptada su calificación como persona jurídica, ni en todos los supuestos, como objeto unitario de Derecho, sino como una forma de organización de la producción en masa y de la actividad económica. Jurídicamente, para ser encuadrada en una categoría normativa sólo puede ser una persona jurídica o un objeto unitario (una de cuyas variantes es la del patrimonio separado), o algo

(13) MARTÍN SÁNCHEZ-JULIÁ: «La Empresa agraria; su caracterización económica, social y jurídica», REVISTA DE ESTUDIOS AGRO-SOCIALES, núm. 33.

(14) Siendo imposible escoger, dada la superabundancia bibliográfica, citamos como trabajos más modernos: *Empresa*, voz de la «Nueva Enciclopedia Jurídica Seix» y allí citada. BROSETA: *Problemática Jurídica actual de la Empresa*, Colegio de Abogados de Valencia, 1965.

mixto. Pues bien, ninguna de estas tipologías es evidente para el fenómeno; jurídicamente, la empresa es considerada una institución, es decir, como una realidad productora de relaciones jurídicas, pero no se halla tipificada.

2.^a La relevancia jurídica de la empresa consiste en que en la realidad se la valora y mantiene como un todo. Su valor es superior al de la suma de sus elementos componentes. Esto ocurre mientras pueda obedecer a un plan para su funcionamiento. Aunque quien asume el riesgo, el empresario, es quien planifica su estructura, una vez en marcha su funcionamiento puede obedecer a otro plan; luego es la propia organización la que tiene un valor. La aptitud para someterse a diferentes direcciones sucesivas es lo más saliente de la misma. La nota principal de la empresa es su unidad de organización (15).

3.^a Nuestro Derecho Positivo, alude a la empresa en algunas ocasiones; a veces, en sentido subjetivo de empresario; otras, en el objetivo de unidad patrimonial (16). Es un fenómeno al que se refiere el Ordenamiento en muchas disposiciones, aunque utilice el término de forma equívoca; así, en el artículo 1.056 del Código Civil, al regular la conservación por el padre de familia de la explotación agrícola, industrial o fabril; en el 175 del Código de Comercio, cuando habla de las operaciones propias de las compañías de crédito, una de las cuales es crear empresas; en los artículos 283 y 286 habla de propietario de la empresa, y en el 291, de su enajenación; en el 928, del convenio sobre su conservación caso de quiebra. Es regulada en la Ley de Arrendamientos Urbanos y en la de Hipoteca Mobiliaria, etc. También se ocupa de ella la Ley de Contrato de Trabajo.

Jurisprudencialmente, la sentencia de 4 de diciembre de 1933 ya declaraba que su valor es superior al de la suma de todos sus elementos aislados, orientación seguida continuamente en la jurisprudencia contencioso-administrativa, que reconoce que el justiprecio de la empresa es indemnizable como un todo (sentencia de 26 de febrero de 1963), y la conocida sentencia civil de 13 de marzo de 1943 la calificó como un todo compuesto de actividades, bie-

(15) RÍOS MINGARRO, *Aspectos Fiscales de la Empresa*, trabajo incluido en el ciclo de conferencias citado en la nota anterior y publicado por el Colegio de Abogados de Valencia, halla la nota sustancial de la empresa en la planificación o programa que organiza el empresario.

(16) AMAT: «Noción jurídica de la Empresa agrícola», REVISTA DE ESTUDIOS AGRO-SOCIALES, núm. 57.

nes y relaciones de toda clase, organizada para la producción. Es, por lo demás, evidente que en la realidad es objeto del tráfico jurídico.

4.^a Luego, jurídicamente, la postura de la empresa ante el Ordenamiento depende de que éste acepte el concepto económico de la misma o tome uno diferente. La tendencia es considerarla como una unidad económica, contemplada a veces como tal, y aunque cada rama del Derecho pudiera tener su propio concepto de la empresa, lo que ocurre es que cada Ordenamiento regula un aspecto del fenómeno económico en que ella consiste, pero no que cada uno defina la empresa de modo diferente o contradictorio, ya que no puede existir un concepto jurídico de la empresa que se aleje del económico, porque una tal postura conduciría al conceptualismo formal y al absurdo.

3. Admitida, pues, la existencia de la empresa, como institución social, regulada por el Derecho, hay que distinguir las diferentes clases de empresas según la naturaleza de su actividad, ya que si sus actos son de comercio o de otra clase varían sus aspectos jurídicos. Hoy, desde el punto de vista económico, dos clases o tipos de empresas: la mercantil y la que no lo es, la empresa que pudiéramos llamar civil, una de cuyas especies es la empresa agrícola. Desde el momento en que una organización se dedica a la producción económica, hay empresa. La prueba es que el artículo 1.056 del Código Civil reconoce la existencia de explotaciones agrícolas, que son una especie de la empresa civil, ya que la agricultura no es una profesión mercantil (17). Esta tendencia la ha recogido el Código Civil Italiano de 1942, cuyo artículo 2.135 dice que es empresario agrícola quien ejerce una actividad dirigida al cultivo del fundo, Silvicultura, Ganadería y actividades conexas, reputándose como tales las que tengan por finalidad la transformación o enajenación de los productos agrícolas cuando entran en el ejercicio normal de la agricultura, y la Ley francesa de 15 de junio de 1943 define la empresa o explotación agrícola como unidad económica que, tanto por razón de su superficie como por los elementos muebles e inmuebles que la componen, puede mantenerse indivisa (18).

(17) CASANOVA: «Impresa ed attività agricola nel sistema del Diritto vigente», *Rivista di Diritto Agrario*, t. XXIX, pág. 145.

(18) Sobre las definiciones normativas de la Empresa Agrícola en los Derechos italiano y francés: AMAR, trabajo citado.

En nuestro Derecho Positivo hay, igualmente, alusiones a la empresa agrícola y su sinónimo explotación agrícola: la Ley de Arrendamientos Rústicos, de 15 de marzo de 1935, y su Reglamento, de 29 de abril de 1959, regulan el capital de explotación, que define el artículo 43 de éste como el valor de las plantaciones, instalaciones, alumbramiento de aguas, piensos, aperos, maquinaria, transporte y jornales que contribuyen a los productos de la finca; la Orden de 10 de agosto de 1957, relativa a la Seguridad Social Agraria, define la empresa agropecuaria como la de obtención de productos de la tierra, ganadería y forestales; y el Decreto de 2 de enero de 1964, sobre Ordenación Rural, promueve la agricultura de grupo para realizar las finalidades de la empresa agraria.

4. Precisamente la existencia de la empresa agraria ha sido uno de los pilares sobre los que se intenta construir una nueva rama del Derecho: el Derecho Agrario, que contempla la propiedad predial y la actividad agrícola como una categoría sustancial. Hoy existe una numerosa legislación: Colonización, Concentración Parcelaria, Crédito Agrícola, Seguridad Social, etc., a través de la cual se pretende extraer unos principios generales que la individualicen, por lo menos, como derecho especial (19).

Una de las finalidades del Derecho Agrario es la institucionalización de la empresa agrícola, que sustituye a la consideración objetiva de la finca rústica. La finca es solamente un elemento funcional, como unidad de producción, ya que un predio no es sólo una unidad de extensión territorial, sino una unidad de explotación; cada finca cultivable es, por tanto, una empresa agrícola, en la cual la propiedad de la tierra se confunde con la titularidad de la empresa; toda explotación es una empresa, como unidad de producción de la tierra. Las diferencias entre Agricultura e Industria quedan, pues, muy atenuadas por sus coincidencias tecnológicas, de modo que hoy el derecho de la empresa se sobrepone al de la propiedad, lo mismo en una que en otra rama de la actividad económica.

5. Ahora bien, si el Derecho Agrario es, en parte, el de las empresas agropecuarias, hay que depurar algunas de las conse-

(19) El Derecho Agrario se halla en período constituyente. Se observa una tendencia que lo pretende integrar en el Derecho Privado, que es la que defiende su autonomía: BALLARÍN: *Derecho Agrario*, 1966; AMAT: *Derecho Agrario*, 1966; LUNA: «Las modernas tendencias legislativas en la organización de la Agricultura española», *Revista de Derecho Agrario*, núm. 1.

cuencias que de ello se pretenden deducir por parte de la doctrina conceptualista, excesivamente situada en un punto de vista formal:

1.º Empresa equivale a explotación agropecuaria (20). Los autores italianos, preocupados por la interpretación del artículo 2.082 de su Código Civil, intentan en ocasiones distinguir entre empresa y hacienda ("azienda" en el idioma original). La hacienda sería un objeto: el fondo patrimonial de la actividad organizada, y la empresa, la organización de ese todo y planificada por el empresario. En España, la diferencia carece de realidad: empresa agrícola equivale a explotación, si ésta se considera como unidad económica. Conceptualmente, se puede distinguir entre explotación como acción sobre una unidad predial y sus pertenencias, o sea un conjunto de actividades sobre una cosa unitaria, de modo que explotación supone cosas más actividades y empresa, que equivale a cosas, más actividades, más sujeto titular (21). Pero en la realidad la diferencia carece de significación, pues lo que ocurre es que una empresa puede tener varias explotaciones integradas en la general y entonces lo mismo se pueden calificar estas explotaciones como subempresas dentro de la unidad superior. De modo que la verdadera unidad de producción es la empresa agraria, constituida por el empresario y sus colaboradores, la tierra y los elementos organizados en los que se ejerce la actividad agropecuaria. Lo que se llama hacienda no es más que el aspecto patrimonial de la empresa, el conjunto de bienes susceptibles de tráfico jurídico, con lo cual, pudiendo ser la empresa un objeto de Derecho, la diferencia carece de importancia. En un empresa agrícola, el elemento principal es la tierra, y todo lo demás son accesorios, o por tratarse de pertenencias, según el artículo 344 del Código Civil, lo que se llamaría en terminología económica capital mobiliario, o bien por tratarse de créditos y deudas que se transmiten con la cosa principal, según el artículo 1.056 del Código Civil, que se pueden calificar de bienes económicos accesorios al fondo. La explotación agrícola es, por tanto, una unidad técnico-económica formada por la tierra y demás elementos organizados

(20) BARBERO: «Fondo e azienda nell'impresa agricola», *Atti del Primo Convegno Internazionale di Diritto Agrario*, 1954. CIGARINI: «Contenuto e oggetto dell'attività di allevamento del bestiame e sua natura di impresa agricola», *Rivista di Diritto Agrario*, 1967, página 544. LONGO: *La figura giuridica dell'imprenditore agrario*, 1954. VALERIO: «Impresa, Azienda, Fondo nel nuovo Diritto Agrario Italiano», *Rivista di Diritto Agrario*, 1945, fas. 3, pág. 15. ZULUETA: *La Empresa Agraria en el Derecho Agrario Español*, *Atti del Primo Convegno*, etc., citado arriba.

(21) AMAT: *Noción jurídica de la Empresa Agrícola*, citado.

por el empresario para una finalidad de cultivo o pecuaria, es decir, una verdadera empresa (22).

2.º Si toda explotación es una empresa agraria, hay, no obstante, que discriminar entre la empresa agraria latifundista y la que tiene consideración de pequeña empresa o de empresa familiar. La empresa de pequeñas dimensiones y la explotada directa y personalmente por el propietario y sus familiares tienen un trato preferencial, tanto en la Ley de Arrendamientos Rústicos como en el Derecho Administrativo Agrario. La diferencia entre las empresas artesanas y familiares con las latifundistas es sólo cuantitativa; no hay un criterio sustancial para distinguirlas; los índices pueden ser muchos, pero es una cuestión de hecho sometida al criterio de la Administración y, en última instancia, de los Tribunales (23).

III. FASE INTERMEDIA: EL GRAVAMEN COMPLEMENTARIO DE RÚSTICA.

1. Con arreglo a estas orientaciones, hay empresa agraria allí donde existe unidad económica y de gestión en la producción agropecuaria, cultivando un mismo titular de la explotación una o varias unidades productivas, incluso radicadas en lugares diferentes, con tal de que las unidades técnicas de explotación formen un todo, bien por producir el mismo artículo o artículos complementarios (verbigracia: el ganado de pasto en una finca). De lo contrario, hay una simple pluralidad de parcelas pertenecientes a un mismo dueño. Es indiferente que el fundo sea o no propiedad del empresario, ya que no es necesaria la coincidencia de la titularidad del suelo y la de la empresa.

Igualmente son indiferentes la especie de cultivo y la forma de la explotación. En cambio, se incluyen en la empresa agrícola las actividades conexas y sólo queda fuera de la producción agrícola la transformación y venta de los artículos producidos. Por eso el Código de Comercio no considera como actos mercantiles las ventas que hicieren los propietarios y los labradores o ganaderos de

(22) BALLARÍN: *Derecho Agrario*, citado, pág. 243.

(23) BIGIARI: *La Piccola Impresa*, 1947. BALLARÍN: «Sobre el concepto del cultivo directo y personal», *Anuario de Derecho Civil*, tomo XXXVIII, núm. 445. DE COSSIO: «El concepto de Pequeña Empresa Agraria y la moderna Legislación Española», *Anuario de Derecho Civil*, 1955. FERRÁN: «Concepto positivo del cultivo directo y personal», mismo *Anuario*, 1950, pág. 721.

los frutos o productos de sus cosechas o ganado (artículo 326), lo que significa que, de no haberse dictado esta norma excluyente, tales operaciones serían calificadas como actos de comercio, por entrar en la fase de la venta del productor al consumidor, distinta de la producción agrícola o pecuaria, que es la finalidad de las explotaciones de esta clase. Lo que importa económicamente es la empresa como unidad de producción de bienes; el lanzamiento al mercado ya no entra en el ciclo productivo.

2. Los referidos puntos de vista fueron adoptados parcialmente por la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, desarrollada en este aspecto por las Ordenes de 11 de febrero de 1958 y 31 de marzo de 1959. La citada Ley creó el Gravamen Complementario de la Contribución Territorial Rústica. Su exposición de motivos lo justifica por la lentitud del procedimiento catastral para determinar la base y la existencia de superbeneficios obtenidos por las grandes empresas agrícolas. Como se ha hecho notar (24), por primera vez se habla de empresa agrícola latifundista. El hecho gravado era la riqueza imponible perteneciente a un contribuyente, integrada por una sola finca o varias fincas colindantes situadas en un mismo término municipal y de base superior a 160.000 pesetas. La base se determinaba anualmente, aplicando el coeficiente legal corrector establecido por la Orden de 11 de febrero de 1958, y el tipo tributario era del 17,50 por 100 sobre los dos tercios de la base. El procedimiento consistía en la inspección por el Servicio del Catastro, que levantaba acta, comunicada al interesado; si éste la rechazaba, podía reclamar ante la Jefatura Provincial, contra cuyo acuerdo se daba recurso de alzada ante la Dirección General de Impuestos sobre la Renta. Cuando además se observaban variaciones en la finca, se incoaba expediente de rectificación catastral, y la Administración, en acto administrativo único, practicaba liquidación definitiva de ambos expedientes, contra cuya resolución cabía recurso contencioso-administrativo.

3. De esta descripción legal del Gravamen Complementario de la Contribución Territorial Rústica se pueden deducir sus notas características:

1.^a Se trata de un impuesto adicional sobre los terrenos de un mismo propietario ubicados en un mismo término municipal y co-

(24) GARCÍA AÑOVEROS: *Explotación Agrícola y Contribución Territorial*, ya citado.

lindantes entre sí. Deja, por tanto, fuera de su ámbito el caso de la imposición unitaria de la empresa agrícola, pues no son gravadas las actividades de un propietario que se desarrollen en más de un término municipal o incluso cuando, ejerciéndose dentro de él, no sean colindantes las parcelas. Luego no se ha contemplado la explotación agraria como un todo integrado en una empresa, sino que se puede calificar de un gravamen correctivo de la Contribución Territorial Rústica, de un sobreimpuesto, que recae sobre el número de hectáreas contiguas de un mismo dueño, es decir, típicamente antilatifundista. Si es cierto que latifundio y empresa agrícola son conceptos íntimamente ligados, pues los latifundios están capacitados para organizarse en forma de empresa, no lo es menos que en otras ocasiones no coincidirán, y en ese caso la Ley incide sobre el aspecto objetivo del terreno, su extensión, no sobre la organización que sobre el mismo pueda existir. Por ello, el gravamen es un precedente, pero no un antecedente directo e inmediato de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, sobre la cual han influido más otras normas positivas, como la Ley de 28 de diciembre de 1963 del Plan de Desarrollo, que persigue elevar la productividad agraria y mejorar el nivel de vida social en el Campo, uno de cuyos medios, establecidos en el artículo 10, es la capitalización de la agricultura y los planes de Ordenación Rural, favoreciendo la agricultura de grupo, que permite integrar parcelas pertenecientes a distintos propietarios en una empresa. También ha tenido influencia las normas de Derecho Laboral que regulan las relaciones internas entre la empresa y los trabajadores y que por ello comprenden en la Seguridad Social Agraria a los titulares de una explotación agrícola, sean propietarios o no, que la exploten por cuenta propia.

2.^a Su verdadera finalidad es recaudatoria y, por tanto, procedimental, pero no sustantiva; pretende evitar la corrección del Catastro; en lugar de investigar las parcelas inscritas en este Registro Administrativo y Fiscal, que ha sido la causa de petrificación del procedimiento recaudatorio, sustituye este sistema por el más flexible y sencillo de que el Servicio del Catastro inspeccione los latifundios y, a la vez que liquida el sobreimpuesto, aplicando cuotas calculadas por coeficientes legalmente establecidos, recoja las variaciones que se observen en la realidad física de las parcelas catastradas. De ahí que el Gravamen Complementario sea una consecuencia accesoria de la Contribución Territorial Rústica y

tenga su misma naturaleza real, que grava el producto neto de las explotaciones agrícolas, entendiéndose como tales, no las empresas, sino las tierras susceptibles de aprovechamiento agropecuario (25). Ahora bien, aunque se fundaba en las fincas y no en la empresa, representa una fase intermedia, porque por primera vez en nuestro sistema tributario se contemplan aspectos subjetivos y de organización de las explotaciones agrícolas propios de las empresas de esta clase, tendencia que resultará posteriormente consolidada por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964.

IV. FASE FINAL: LA EMPRESA AGRARIA COMO OBJETO DE TRIBUTACIÓN.

1. Sobre estos antecedentes, la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 sustituye el objeto o fuente económica del tributo en la Contribución Territorial Rústica; lo gravado ya no es objetivamente el fundo, sino la empresa agraria, o su equivalente, la explotación (26).

Según su exposición de motivos, respetando la Contribución Territorial Rústica, procura que se acerque al impuesto industrial. Para ello, concibe la explotación agrícola como unidad de producción en la que se comprende de forma variable los ingresos y gastos y se tiene en cuenta el carácter cíclico de su producción. Paralelamente, se simplifica el procedimiento sustituyendo la revisión catastral por el Régimen de Jurados Tributarios.

2. Actualmente las fuentes reguladoras de la Contribución Territorial Rústica son: la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (en adelante L. R. T.) y la Orden de 29 de diciembre de 1965, que establece las normas provisionales para la aplicación de la cuota proporcional (en adelante R. P.). El Texto Refundido de la Contribución en cuestión, de 23 de julio de 1966 (T. R. en adelante), no es todavía aplicable, pues aunque su disposición dero-

(25) Sobre el particular, BALLARÍN: Obra citada, págs. 271 y siguientes.

(26) Sobre la Cuota Proporcional es fundamental el trabajo de GARCÍA AÑOVEROS: «Explotación Agrícola y Contribución Territorial», *Revista de Derecho Financiero*, núm. 70. Aportaciones importantes en Cortés: «El concepto de Explotación Agraria en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964», *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 97. Algunas indicaciones de gran utilidad en RÍOS MINGARAO: «Aspectos fiscales de la Empresa», en *Conferencias sobre la problemática jurídica actual de la Empresa*, publicadas por el Colegio de Abogados de Valencia, 1965. BALLARÍN: *Derecho Agrario*, 1965, ha recogido los criterios sustantivos que sobre este tipo de empresas se contienen en la Ley de 11 de junio de 1964, para aplicarlos a la tipificación de la Empresa Agraria, especialmente en las páginas 271 y siguientes de su obra.

gatoria establece que quedarán derogadas todas las normas legales dictadas con anterioridad en relación a la Contribución Territorial Rústica y todos los preceptos que sin tener rango legal deban serlo por medio de Ley, y sólo quedan vigentes los relativos al Catastro, de los que el Gobierno debe publicar la tabla de vigencias, lo cierto es que, por falta de desarrollo reglamento del Texto Refundido, sólo rige como norma interpretativa.

3. El Impuesto Territorial Rústico se configura, de forma paralela al industrial, en una cuota fija y otra cuota variable, denominada cuota provisional, por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964.

1.º La cuota fija recae sobre las rentas reales o potenciales que corresponden a la propiedad o posesión de los bienes rústicos o al mero ejercicio de actividades agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas (artículo 1 L. R. T.). Se exigirá con arreglo a las normas anteriores de la Contribución Territorial Rústica y a la Ley de 11 de junio de 1964.

A) El objeto gravado es la renta que producen o son susceptibles de producir anualmente los bienes calificados como rústicos y pecuarios, fincas rústicas y ganadería (artículo 1 del T. R.). El hecho imponible se origina por la percepción o posibilidad de obtener los rendimientos de los bienes rústicos o el uso o posesión de los que puedan producirlos (artículo 2 del T. R.).

B) Por actividad agrícola debe entenderse la que tiene por finalidad el cultivo de la tierra por medio del aprovechamiento del terreno de un predio rústico; en términos civiles, la obtención de los frutos de la tierra. Por esta razón no lo son la minería, actividad industrial, o la explotación de agua minero-medicinales, la caza o la pesca (27). Tampoco lo es la transformación y venta de los productos agrícolas; estos actos están excluidos del Código de Comercio por el artículo 326, ya que la agricultura no es una profesión mercantil. La diferencia entre ellos y los mercantiles es una cuestión de Derecho que la Ley no confiere a los Jurados Tributarios, sino que queda a la decisión de la Administración y, posteriormente, de los Tribunales.

(27) BALLARÍN, obra citada, páginas 243 y siguientes, expone diferentes criterios de distinción entre actos mercantiles y actos agrarios, que pueden servir de índice. No obstante, su determinación y calificación en cada caso es cuestión de derecho, dejada a la Administración y a los órganos judiciales y, por tanto, excluida de los Jurados Tributarios.

C) Las rentas potenciales o reales del ganado se incluyen en la actividad agrícola, salvo que tengan la consideración de actividad ganadera independiente. Por ganado se entiende el conjunto de cabezas de animales que se alimente con piensos no producidos en la finca. El ganado de labor no tendrá consideración de actividad ganadera independiente (artículo 5 del T. R.). Por consiguiente, se exige la cuota fija para la actividad ganadera independiente, considerándose como tal la que se halle en los casos de los artículos 6 de la L. R. T. y 15 del T. R., a saber: los que pasten fundamentalmente en tierras no explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado; el estabulado fuera de las fincas rústicas; el trashumante o transterminante, y el alimentado fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe. El criterio legal consiste, pues, en distinguir dos clases de actividades ganaderas: las accesorias al cultivo, ganaderas dependientes, y las que por sí mismas sean una explotación lucrativa, actividad ganadera independiente, lo cual se presume cuando su alimentación o estabulación no procedan de los productos de la finca donde se hallen. Hay que tener en cuenta un criterio subyacente: cuando el valor de los piensos que pueda producir una finca sea inferior al del ganado existente en ella, se debe interpretar que no se alimenta fundamentalmente con los productos agrícolas producidos en ella. Para resolver las controversias sobre la calificación de actividad ganadera independiente, la Ley (artículo 5 de la L. R. T.) remite la cuestión al Jurado Tributario, ya que no se trata de un problema de calificación de actos, sino de determinación entre actividad principal y actividad accesoria dentro de una explotación agropecuaria.

2.º El sujeto pasivo de la cuota fija (artículos 2 y 26 de la L. R. T. y 16 del T. R.) es el propietario de la finca, el dueño directo, usufructuario, censatario y arrendador, si bien éste puede repercutirla en el arrendatario, o sea los titulares de un derecho real sobre el fundo, pero no los titulares de la explotación agrícola.

La Ley considera, igualmente, sujetos pasivos a las herencias yacentes, comunidades y entidades que, aun carentes de personalidad, constituyan unidad económica o patrimonio separado. Regociendo las orientaciones de la Ley General Tributaria, considera sujetos con capacidad de derecho tributario, no sólo a las personas físicas y a las personas jurídicas, sino a un género intermedio que procesalmente se considerarían asociaciones de legitimados,

entre las cuales se constituye una unidad real y económica cuya actuación deben soportar sus componentes.

4. A partir del 1 de enero de 1966 se exige la cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y queda derogado el Gravamen Complementario de Rústica en cuanto a las anualidades posteriores a 1965 (artículo 3 de la L. R. T.). Están sujetos a ella las explotaciones agrarias, forestales, ganaderas y mixtas, cuya base revisada sea superior a 100.000 pesetas (artículo 7 de la L. R. T.). El sujeto pasivo es el mismo de la cuota fija, pero siempre que explote por sí, individual o asociativamente (artículo 38 de la L. R. T.) y los arrendatarios de fincas arrendadas. Luego si lo que se considera hecho imponible lo constituyen los rendimientos de las explotaciones agropecuarias (artículo 1 del R. P.), que hemos visto equivalen a la empresa, y el sujeto pasivo no es el titular de la renta dominical, sino quien realiza la explotación, resulta evidente, desde el punto de vista tributario, que la cuota proporcional grava la empresa agrícola, o sea a quien en nombre propio realiza la producción, que es a quien se imputa la actividad, independientemente del título civil que le permite explotarla. De ahí que los problemas principales de esta nueva modalidad del impuesto son, por consiguiente, la definición de la empresa agrícola, sus derivaciones sobre la titularidad de la explotación, los módulos de determinación de la base imponible, los procedimientos evaluatorios y la determinación de la deuda tributaria que debe liquidarse a la empresa.

5. Se considera una sola explotación agrícola la extensión de terreno compuesta por varias parcelas, lindes o no entre sí, que constituyan unidad autónoma que asuma la producción agrícola y cuya suma por la base de cuota fija sea superior a 100.000 pesetas (artículo 7 de la L. R. T.). La definición queda perfilada por el artículo 34 del T. R., que habla de unidad orgánica que en forma técnicamente autónoma tenga por objeto la producción agrícola, cuyo riesgo se asume por la persona que las realice. El artículo 1 del R. P. considera como hecho imponible las explotaciones cuya suma de las bases imponibles por cuota fija de las parcelas que las integren o su ganado independiente sea superior a 100.000 pesetas, considerando agrícolas las compuestas por tierras cultivadas o cultivables, casa, ganado, aguas para riego y demás bienes rentables (artículo 2 del R. P.).

De cuyas normas se concluye que fiscalmente se considera he-

cho imponible la explotación agrícola, entendiendo como tal la unidad de tierras cultivables y sus elementos incorporados como infraestructura que técnicamente sean unidad de producción imputable a riesgo del titular de la explotación cuya suma de cuota fija sea superior a las 100.000 pesetas. O sea la gran empresa agrícola. Con ello el fenómeno económico de la empresa agropecuaria ha sido recogido por la Ley Tributaria con superior perfección al Derecho Privado, donde se carece de una definición semejante.

1.º Lo sujeto a la cuota proporcional es la empresa que asume el riesgo de la explotación. La unidad de producción está constituida por el empresario, la tierra y los elementos incorporados a riesgo de quien ejerce una actividad agropecuaria o ganadera independiente. Los elementos de la empresa son: uno objetivo, un conjunto de parcelas y de capital incorporado a ellas; otro subjetivo, que sean de la misma titularidad del empresario, y otro formal, que todos ellos estén bajo un plan técnico de explotación trazado por el empresario y a su riesgo.

2.º Hay ya un primer criterio excluyente y cuantitativo por la base: la pequeña empresa cuya cuota fija sea inferior a la base de 100.000 pesetas no está sujeta a la cuota proporcional. No se trata de que fiscalmente no haya en ese caso empresa agrícola, sino que, por ser una empresa artesana o pequeña, la Ley la deja fuera del impuesto.

3.º Inmediatamente se presenta el problema clave y el más importante en estos momentos del impuesto de cuota proporcional: una misma persona puede ser titular de varias parcelas, dentro o no del mismo término municipal, ya que esta limitación ha sido levantada por la Ley. Tales parcelas pueden tener perfecta autonomía y cultivarse separadamente cada una, o pueden estar conectadas económicamente entre sí y soportar costes comunes e integrarse todas ellas en una empresa única. En el primer caso su tributación debe hacerse separadamente parcela por parcela, mientras que en el segundo deben tributar unitariamente. A tal fin, el artículo 7 de la L. R. T. y el 34 del T. R. establecen unas presunciones "iuris tantum" de explotación única cuando todas ellas se sirvan indistintamente y con habitualidad de unos mismos edificios, instalaciones, maquinaria o pastos, es decir, de los mismos medios que forman la infraestructura empresarial.

4.º Estas presunciones de unidad tienden a demostrar que existe empresa agraria en la cual las parcelas están explotadas de

forma técnicamente inseparable por el empresario. El organismo que debe estimarlas, con prueba en contrario, es el Jurado Tributario (28). El Jurado es, desde luego, competente para apreciar las pruebas en contrario, pero se discute si lo es para declarar que hay unidad de empresa. Como en unos casos será la Administración la que aprecie la existencia de ella y la contraprueba corresponderá al contribuyente, pero en otras puede suceder lo contrario, no hay razón para restringir las facultades del Jurado; lo que ocurre es que en las presunciones hay dos partes: un hecho determinante o causal y otro deducido, y en ocasiones el antecedente no será siempre un dato de la realidad o de la técnica, sino un concepto jurídico; por tanto, la conclusión más adecuada a la misión de los Jurados y al Derecho Tributario donde no hay actos administrativos discrecionales, sino es excepcionalmente, es atribuir competencia general al Jurado, pero hacer recurribles en vía económico-administrativa todos los puntos que no se refieren sólo a datos de hecho.

5.º Con arreglo a las reglas 4 a 8 de la Orden de 29 de diciembre de 1965, en cada Administración de Tributos se formará un Censo de Explotaciones Agrícolas sujetas a cuota proporcional. Para ello, los contribuyentes por cuota fija y los arrendatarios de fincas rústicas cuyas bases imponibles sean superiores a 100.000 pesetas están obligados a presentar una declaración de sus actividades, expresando si en la totalidad de sus bienes hay explotación única o varias separadas, indicando las características de cada una. Los acuerdos de inclusión en el censo son actos administrativos independientes. Si en la declaración se admite la existencia de explotación, no hay problema. Si se describen como explotaciones separadas y la Administración lo acepta, tampoco hay cuestión. Esta surge si la Administración no lo admite o el declarante no concreta suficientemente la autonomía o la integración de varias explotaciones en una unidad. La controversia pasa al Jurado Tributario, que una vez la haya decidido sirve para que la Administración del Tributo dicte acto administrativo de inclusión en el Censo, que es recurrible en vía económico-administrativa y, posteriormente, en la contencioso-administrativa, donde se puede examinar la inclusión.

(28) Sobre las facultades del Jurado Tributario existe un doble punto de vista: CORTÉS (obra citada) le otorga competencia general; GARCÍA AÑOVEROS (id.) sólo especial para apreciar la prueba en contrario.

6. Constatada la existencia de empresa agrícola, el paso siguiente es determinar su titularidad. Como el sujeto pasivo de la cuota proporcional no es el titular del fundo, sino el de su explotación, cuando se trata de fincas en que distinguen estos aspectos hay que separar varios tipos de titularidad:

1.º La cuota proporcional sólo se devenga por la empresa individual; las entidades jurídicas están excluidas de ella (artículo 3 de la L. R. T.). Las sociedades sólo tributan por cuota fija, y si obtienen beneficios de explotaciones agrícolas se les computan en los de su actividad social en el impuesto correspondiente (artículo 39 del T. R.). Cuando están sujetas a la Renta de Sociedades y posean bienes gravados por la Contribución Territorial Rústica, cualquiera que sea su base imponible, están obligadas a presentar la declaración para ser incluidas en el Censo de Explotaciones. Existen, por tanto, dos clases de entidades: las dedicadas sólo a la agricultura y las sujetas al impuesto sobre sociedades, una de cuyas actividades puede ser la explotación agrícola; las primeras siguen el régimen normal y pagan cuota fija y proporcional; las segundas sólo cuota fija, y los rendimientos excedentes tributan en el impuesto de entidades y sociedades.

2.º Los propietarios y usufructuarios de fincas rústicas sólo están sujetos cuando las exploten por sí o en forma asociativa. Cuando se trata de fincas arrendadas, son sujetos pasivos los arrendatarios. Se hallan excluidas las explotaciones que se realicen en régimen de cooperativas o agrupaciones sindicales beneficiadas por Ley formal (artículos 7 y 8 de la L. R. T.).

3.º Cuando los rendimientos de una explotación se perciban por el propietario, tampoco hay problema. Pero el supuesto es más complicado si no coinciden la titularidad civil y la económica o si los rendimientos de una sola explotación se distribuyen entre varios perceptores:

A) Para la Ley, se considerará titular de la explotación al propietario, sin perjuicio de la imputación del rendimiento a otras personas, considerándose realizadas por el cabeza de familia las explotaciones de las que sean titulares sus hijos menores de edad o cónyuge, salvo cuando mediare sentencia de divorcio o separación (artículo 7 de la L. R. T.). El empresario es, por tanto, el cabeza de familia, propietario del predio sobre el que se realicen las explotaciones, incluso por sus hijos y cónyuge, aunque sea por

contrato a nombre de aquéllos. Si estuvieren arrendados a parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad con los titulares, podrán ser considerados que se realicen por éstos cuando los contratos tengan por finalidad eludir el impuesto. Es decir, que, según la Ley, hay un problema de calificación como simulados o fiduciarios de tales contratos, que no tienen efectos para terceros, como es la Administración, lo que indica que hay una presunción de titularidad de la explotación en el dueño, como así lo establece el artículo 36 del T. R., dejada igualmente a la competencia del Jurado Tributario.

B) En los casos anteriores, así como en los de aparcería y explotaciones asociativas, aunque se considera titular al propietario (artículo 37 del T. R.), los rendimientos se imputan a otros perceptores, y la base imputable a la explotación; si ello no resulta de documentos auténticos, las diferencias entre la Administración y los contribuyentes serán resueltas por el Jurado Tributario.

7. La base se determina deduciendo de los ingresos brutos derivados del suelo o la ganadería, los gastos necesarios para la explotación, considerando la Ley como tales los intereses de capitales ajenos empleados en ella, la amortización del capital, las retribuciones de dirección y administración, los tributos que gravan las fincas y el canon de arrendamiento (artículos 9 de la L. R. T. y 40 del T. R.). En fórmula general, todo lo que contribuye a la producción agraria como un coste.

1.º La agricultura es una de las clásicas actividades cíclicas en la que cada número determinable de años hay que calcular pérdidas de los rendimientos, debidas no sólo a factores climáticos, sino de la coyuntura económica; por ello, el artículo 15 de la L. R. T. y las reglas 46 a la 48 de la Orden de 29 de diciembre de 1965 establecen que se considerarán como gastos las pérdidas comprobadas de la explotación durante los cinco ejercicios anteriores no compensados en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, las cuales pueden deducirse a petición del interesado, determinándose su cuantía por la diferencia entre las aprobadas y la suma compensada en el referido impuesto del ejercicio en que se produce el resultado adverso.

2.º El período impositivo coincide con el año natural y la cuota se devenga el 31 de diciembre de cada año. Como los pagos por razón de gasto pueden no coincidir con ese período, la deuda tri-

butaria se devenga al terminar el año natural en que terminen las campañas agrícolas, aunque la materialidad de los pagos tenga lugar en un ejercicio anterior o posterior.

8. Los procedimientos de determinación de la base son dos: el de estimación directa y el objetivo de estimación presunta (artículos 10 de la L. R. T. y 41 del T. R.). El primero basado en la declaración del contribuyente y registro de sus operaciones, y el segundo en la aplicación de módulos de estimación de los rendimientos por juntas de evaluación global. El sistema general es el objetivo, que se aplica si el sujeto pasivo no renuncia expresamente al mismo.

1.º En el régimen de estimación directa (reglas 31 a la 34 del R. P.), el principio es que la empresa calcula sus beneficios por medio de su contabilidad. Para ello, estas reglas le obligan a que lleve, no una contabilidad mercantil, sino apuntes contables en la forma que estime conveniente, con arreglo a los procedimientos admitidos por la doctrina y la práctica, siempre que por ellos se determine, por lo menos, los elementos necesarios de beneficios y pérdidas del resultado del ejercicio económico, referidos a cada explotación censada, y que los justificantes de las operaciones se acomoden a los usos y costumbres de la comarca y clase de cultivo, abriendo tantas cuentas como actividades haya en la explotación. Los gastos no correspondientes a una actividad determinada se llevan a los gastos generales, que pueden subdividirse en: intereses de capitales ajenos, amortización, conservación, arrendamiento y análogos.

A) Dentro de los dos primeros meses de cada año, en relación con el período económico terminado el anterior, la empresa presentará a la Administración de Tributos donde se halle censada la finca, declaración de los productos de sus actividades, especificando cada una, los gastos y cuota fija devengada en el período. Sobre estos datos, la Administración de Tributos practicará liquidación provisional, que una vez comprobada por la Inspección se convierte en definitiva.

B) Las pérdidas amortizables figurarán necesariamente en los apuntes contables de la empresa, y el contribuyente solicitará su descuento de la Administración de Tributos, expresando la parte compensada en el Impuesto General sobre la Renta. La solicitud será informada en unidad de acto, por la Inspección, al comprobar

la declaración; si se acepta la solicitud del interesado, no se requiere su conformidad; caso contrario, se le comunica para que la preste, y si no lo hace, se extiende acta por la Inspección. Con todos estos antecedentes, la Administración de Tributos determinará la cuantía de las pérdidas.

2.º En el régimen de estimación directa de la base (reglas 11 a la 30 del R. P.) unas Juntas mixtas de contribuyentes y funcionarios, cuyo régimen orgánico regulan las reglas citadas (11 a la 16), que pueden solicitar la asistencia de asesores, realizan estudios que conducen a la determinación de módulos e índices correctores de la base que se aplican a las diferentes unidades de producción, entendiéndose como tales los diferentes cultivos o ganadería. Destacan en el citado sistema dos aspectos: el procedimental y el sustantivo.

A) La Dirección General de Impuestos Directos, previos informes de la Dirección General de Asistencia Técnica y Comisión Consultiva de la Contribución Territorial Rústica, aprobará un Organigrama nacional de aprovechamientos agrícolas y actividades ganadera, diferenciando en cada zona o comarca las unidades de explotación (regla 18 del R. P.). Los delegados de Hacienda, oída la Cámara Sindical Agraria, propondrán a la Dirección General de Impuestos Directos la constitución de las Juntas Mixtas en el territorio de su jurisdicción, indicando las zonas donde se extienda su actuación. La Dirección General aprobará la propuesta, entendiéndose que lo hace tácitamente si no contesta en el plazo de un mes. Aprobada la relación de Juntas, la Delegación de Hacienda las remitirá a la Organización Sindical, expresando el número de vocales contribuyentes que han de integrarlas y la relación de fincas censadas. Designados los vocales, se constituyen la Juntas en la época en que se inicie la campaña agrícola.

a) Constituída la Junta Mixta, se somete en ella a debate el esquema general de los antecedentes a obtener durante el transcurso de la campaña. Los módulos e índices correctores se aprobarán una vez terminadas todas las operaciones, entendiéndose como ultimadas éstas cuando se realice la venta de los productos en el momento normal de las cosechas y productos ganaderos (regla 21 del R. P.).

b) Los datos para llegar a los módulos e índices los suministran los vocales de la Junta, pudiendo, al efecto, reclamarlos de

los contribuyentes e investigar sus explotaciones. Sobre estos antecedentes, el Ponente realizará su estudio económico, atendiendo la colaboración técnica del Ingeniero miembro de la Junta y las orientaciones de coordinación de la Inspección Regional (regla 23 del R. P.).

En las sesiones de la Junta que se celebren en el transcurso de la campaña se expresarán las incidencias, favorables o desfavorables, pudiendo visitar explotaciones y sobre los datos proporcionados por el Ministerio de Agricultura (regla 24 del R. P.).

B) La base imponible será determinada por aplicación a sus características catastrales y unidades de explotación o producción de los módulos e índices correctores aprobados por la Junta Mixta para cada comarca o zona. Se entiende por unidad de producción las cabezas de ganado correspondientes a los diferentes cultivos (regla 25 del R. P.).

a) Los módulos de estimación se refieren al rendimiento normal por hectárea, clase de cultivo y calidad del terreno o por cabeza de ganado. Los índices de corrección se determinarán atendiendo principalmente a las circunstancias de carácter climatológico, patológico o de otra índole, como a la concentración o diseminación de la explotación y a su grado de mecanización. Igualmente fijarán los coeficientes de atribución de los rendimientos entre propietarios y aparceros, sobre la base de los usos y costumbres de la zona (reglas 26 y 27 del R. P.).

b) La base se obtiene aplicando la Administración de Tributos a las unidades de producción los módulos e índices correctores fijados por las Juntas (regla 41 del R. P.). Si el contribuyente estima que aquéllos no son los procedentes con arreglo a las características y unidades de producción, puede interponer recurso ante el Jurado Tributario (regla 42, número 1, del R. P.). Si entiende que la base es superior a la que resultaría en el sistema de evaluación directa, puede interponer recurso de agravio absoluto ante la Administración del Tributo, indicando las pruebas que aportará. De no llevar apuntes contables en forma legal, se somete al Jurado Tributario (regla 42, número 2, del R. P.). Consiguientemente, el Jurado Tributario es competente no sólo para estimar el recurso de agravio comparativo, sino el absoluto, cuando los datos que aporte el contribuyente no resulten de sus apuntes contables, bien porque no los lleve de ninguna manera o porque los

que anote sean insuficientes, lo que nos remite a la función de los Jurados.

9. Los Jurados Tributarios (reglas 35 a la 42 del R. P.) actúan subsidiariamente para apreciar en conciencia la base, módulos e índices correctores. En su funcionamiento se deben destacar varios aspectos importantes:

1.º Pueden actuar cuando lo solicite el contribuyente, en cuyo caso, previo informe de la Inspección del Tributo, lo acuerda el Delegado de Hacienda.

2.º La declaración de competencia del Jurado es automática cuando en las Juntas Mixtas no se logre la aprobación de los módulos e índices.

3.º Puede hacerlo cuando la declaración de competencia se emita directamente por el Delegado de Hacienda, si estima que el contribuyente no cumple sus obligaciones tributarias, no lleva sus apuntes contables, omite o falsea los datos de sus operaciones. El expediente se inicia mediante acta de la Inspección, en la que se expresarán los fundamentos de la base propuesta, pudiendo alegar el interesado lo que estime conveniente sobre el acta o informe de la Inspección, exhibiéndosele lo actuado a tal fin y pudiendo alegar ante la Inspección lo que convenga a su derecho. Vistas las anteriores actuaciones, el Delegado de Hacienda dictará acto administrativo declarativo de competencia del Jurado. Si se impugna por el contribuyente, se practicará liquidación caucional, según el artículo 123 de la Ley de Reforma Tributaria.

4.º Las normas de funcionamiento de los Jurados son la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, Decreto de 25 de junio de 1964 y el de 6 de mayo de 1965. Su misión es llegar a fijar la base tributaria sobre datos que no necesitan calificación jurídica, o sea las llamadas cuestiones de hecho (29). La Ley no define lo que son cuestiones de hecho y de derecho, y ha sido la jurisprudencia la que las ha ido perfilando; así, ha declarado que no son cuestiones de hecho los beneficios fiscales (sentencias de 14 de febrero y 6 de abril de 1964), ni las de doble tributación (sentencias de 25 de junio de 1962 y 30 de enero de 1964). En cambio, sí que lo son: la omisión de datos para cuantificar la base (sentencia de 31 de enero de 1961), la carencia de justificantes de ingresos

(29) Para la naturaleza, procedimiento y recursos contra los acuerdos de los Jurados Tributarios, CARRETERO: *Derecho Financiero*, 1968, págs. 589 y siguientes.

y pagos (sentencias de 9 de marzo de 1961 y 26 de octubre de 1963), o los rendimientos de las explotaciones (sentencia de 28 de enero de 1964). De otras sentencias que dan fórmulas más generales (6 de julio de 1963, 16 de abril de 1964, etc.) se concluye que las cuestiones de hecho versan sobre datos, no aportados por el contribuyente, determinables en su cuantía sin necesidad de interpretar normas ni conceptos; por eso no son cuestiones de hecho la fijación de un acontecimiento del que se deduce una presunción cuando ha de hacerse calificándolo previamente, ni la definición de conceptos jurídicos indeterminados.

5.º Así como el acto de declaración de competencia del Jurado es impugnabile en vía económico-administrativa (artículo 149 de la Ley General Tributaria), las bases fijadas por los Jurados, no lo son, según el artículo 152 de la citada Ley, cuando versen sobre cuestiones de hecho. Sí que son impugnables en vía económico-administrativa los fallos o acuerdos de los Jurados cuando contengan vicios de trámites de procedimiento posteriores a la declaración de competencia y los que se refieran a cuestiones de derecho. La interpretación de lo que debe entenderse por cuestión de derecho, que en cada caso deben hacer los Tribunales Contencioso-Administrativos, debe ser restrictiva, pues de ningún modo puede admitirse que la falsedad de los datos o la calificación de conceptos escape a la fiscalización jurisdiccional.

10. La deuda tributaria, que se halla aplicando el tipo a la base en el sistema de estimación directa, o los módulos o índices correctores a los beneficios en el sistema de estimación presunta, constituye la cuota proporcional. Según el artículo 49 del R. P., de ella se deducirá:

1.º En caso de explotaciones realizadas por el propietario o usufructuario de las fincas y en la ganadería independiente, el importe de la cuota fija íntegra devengada en el ejercicio correspondiente, tanto por sus rendimientos como por sus rendimientos agrarios como ganaderos.

2.º En las explotaciones agrícolas sobre fincas arrendadas o cedidas en forma análoga, la parte de la cuota fija que en su caso y legalmente hubiere repercutido sobre el arrendatario el propietario de las fincas.

3.º En las explotaciones forestales cuyos rendimientos no se obtengan anualmente sino por por ciclos de producción superiores

al año, y que serán acordados por los Administradores de Tributos, visto el informe prestado por el Servicio de Asistencia Técnica Tributaria, se deducirán de la cuota proporcional girada por el ejercicio en que se obtuvieran los productos, las cuotas fijas íntegras devengadas en los años que comprenda el ciclo de producción no deducidas en ejercicios anteriores ni en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.º De la cuota proporcional de un ejercicio podrán deducirse hasta el límite de su importe líquido, no deducido en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, las cuotas fijas devengadas íntegras, o parte de las mismas devengadas en los cinco ejercicios anteriores no compensadas en las proporcionales de los ejercicios correspondientes.

V. CONCLUSIONES.

La problemática de la cuota proporcional es muy amplia. Deliberadamente nos hemos ceñido a las explotaciones agrícolas, dejando a un lado la actividad ganadera independiente, regulada en la cuota fija por la Ley de 11 de junio de 1964 y Orden de 29 de diciembre de 1965 (de la misma fecha que el Reglamento provisional de la cuota proporcional). Pues bien, limitándonos a las explotaciones agrícolas, la cuota proporcional plantea, entre otros muchos problemas, dos principales:

1. Desde el punto de vista económico, la reforma obliga a las empresas agrícolas a considerar el impuesto como uno de sus costes de producción y a planificar sus explotaciones de forma que las empresas marginales se ven forzadas a organizarse, puesto que hoy el cultivo agrícola ha sido calificado fiscalmente como empresa, con tendencia a ser asimiladas a las empresas industriales. Es cierto que, como se ha puesto de relieve (30), la cuota proporcional sigue siendo un impuesto de producto de las utilidades agrícolas, puesto que ni grava exactamente el beneficio del empresario, ni ha prescindido de la cuota fija, que se funda en el Catastro, pero no lo es menos que se ha subjetivado considerablemente la Contribución Territorial Rústica, que hoy en gran parte grava la empresa agraria.

(30) La afirmación es de GARCÍA AÑOVEROS, obra citada.

2. Desde el punto de vista del Derecho Fiscal, el problema principal consiste en interpretar el sistema de presunciones establecido por la Ley. Si, en caso de duda, la Administración y, en su día, la jurisdicción contencioso-administrativa se inclinan por considerar empresa agrícola la existencia de una pluralidad de parcelas del mismo dueño, muchos de los millones de contribuyentes de Rústica se verán encuadrados como empresarios agrícolas. Si, por el contrario, la interpretación es restrictiva, solamente un pequeño número de ellos se integrará en la cuota proporcional. No es fácil descubrir la tendencia de la legislación entre esos dos polos opuestos. Desde el momento en que la cuota proporcional sustituye al Gravamen Complementario de Rústica, típicamente antilatifundista, la solución ha de ser positiva siempre que las parcelas de un mismo titular sean colindantes. En caso que no lo sean, igualmente la interpretación ha de ser positiva si entre las explotaciones se descubre conexión económica. Si la conexión no es evidente o resulta más tenue, los esfuerzos de la doctrina y de la jurisprudencia han de matizar estos supuestos para no hacer ineficaz la reforma.

RESUMEN

Los factores económicos de la producción agrícola: Tierra, Capital y Trabajo, se emplean organizados por un sujeto, que los dirige a su fin: el empresario agrícola; y la renta agraria es el saldo resultante a favor de este empresario una vez pagado el coste de todos ellos.

Fiscalmente, lo que interesa es este fenómeno como materia imponible; en nuestro sistema tributario, la Contribución Territorial Rústica recae sobre el producto neto del suelo, descontando los gastos y el beneficio del cultivador; el hecho imponible era objetivo: la posesión a título de Derecho Real de un predio o terreno susceptible de producir la renta agrícola.

Sin embargo, siendo una de las características del Derecho Tributario su capacidad para recoger las influencias de las demás ramas del Derecho Patrimonial, el gravamen, objetivamente considerado, de los predios rústicos se encontraba con la aparición de un nuevo fenómeno jurídico: el de la empresa agraria, cuya existencia ha servido de fundamento de una nueva rama del Derecho: el Derecho Agrario, una de cuyas finalidades más importantes es la sustitución de la consideración de finca rústica por la empresa agrícola, o su equivalente, la explotación agropecuaria.

Las conclusiones del Derecho Agrario se aceptaron parcialmente por el Derecho Tributario al crearse por la Ley de Reforma Tributaria, de 26 de diciembre de 1957, el Gravamen Complementario de Rústica, impuesto adicional sobre los latifundios, sometiendo a un sobreimpuesto a las grandes empresas agrícolas, entendiéndose como tales las que poseyeran varias parcelas colindantes.

Por último, la Ley de Reforma Tributaria, de 11 de junio de 1964, y el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica, de 23 de junio de 1966, admiten íntegramente las tendencias del Derecho Agrario y sujetan a un nuevo tributo la cuota proporcional de dicha Contribución a las empresas agrícolas, considerándose como tales las extensiones de terreno compuestas por varias parcelas, lindes o no entre sí, que constituyan unidad autónoma de producción agrícola y cuya suma de base imponible en el sistema anterior sea superior a cien mil pesetas. El problema principal de esta reforma consiste en determinar cuándo existe unidad productiva; la solución debe ser positiva si se trata de latifundios o se descubre conexión económica en la explotación de varias parcelas de un mismo titular, aunque no sean colindantes, es decir, incluso cuando no sean latifundios en el sentido objetivo, pero sí empresa.

RÉSUMÉ

Les facteurs économiques de la production agricole: la terre, le capital et le travail, sont organisés et employés par un sujet, l'exploitant agricole, qui les oriente vers ses fins. Le revenu agricole est le solde en faveur de cet exploitant, quand le prix de revient de tous ces éléments a été payé.

Du point de vue fiscal, ce phénomène est intéressant comme matière imposable. Dans notre système fiscal, la "contribution territoriale rurale" portait sur le produit net du sol, après déduction des frais et du bénéfice de l'agriculteur; le fait imposable était la possession aux fins de paiements de droits d'une propriété ou d'un terrain susceptible de produire un revenu agricole.

Cependant, comme une des caractéristiques du droit fiscal est sa capacité de subir les influences des autres branches du droit patrimonial, on se trouvait pour les charges pesant sur les propriétés rurales considérées objectivement, devant un nouveau phénomène juridique, l'exploitation agricole, dont l'existence a servi de fondement à une nouvelle branche du droit, le droit agraire, dont une des fins importantes est de substituer à la notion de propriété agricole celle d'exploitation agricole ou de son équivalent, l'exploitation où l'on pratique la culture et l'élevage.

Les conclusions du droit agraire ont été acceptées partiellement par le droit fiscal lorsque la loi sur la réforme fiscale du 26 décembre 1957 a créé "l'impôt complémentaire sur la propriété rurale", impôt additionnel sur les grandes propriétés frappant d'une surtaxe les grandes exploitations agricoles, en entendant comme telles celles qui posséderaient plusieurs parcelles limitrophes.

Enfin, la loi sur la réforme fiscale du 11 juin 1964 et le texte remanié de la "Contribution territoriale rurale" de 23 juillet 1966 admettent intégralement les tendances du droit agraire et soumettent à un nouveau droit, la "cote proportionnelle de cette contribution", les exploitations agricoles. On considère comme telles les étendues de terres composées de plusieurs parcelles, limitrophes ou non, qui constituent une unité de production agricole et dont la base imposable était, dans la législation précédente, supérieure à cent mille pesetas. Le problème principal de cette réforme consiste à déterminer quand existe une unité de production. La solution doit être positive s'il s'agit de "latifundia" ou si l'on découvre une connexion économique dans l'exploitation de plusieurs parcelles appartenant à un même propriétaire, même si elles ne sont pas contigües, c'est-à-dire même quand ce ne sont pas de grandes propriétés au sens objectif, mais une exploitation.

SUMMARY

The economic factors of agricultural production —Land, Capital and Work— are employed, organised, by an individual who directs them to his purpose the Agricultural Employer, and the agrarian income is the balance remaining in favour of this employer once the cost of all of them has been paid.

From the fiscal point of view, the interesting thing is this phenomenon as taxable material; in our taxation system, the Rural Land Tax fell on the net product of the soil, discounting the expenses and profit of the cultivator. The taxable fact was objective: the possession by real right of a landed property, or land capable of producing agricultural revenue.

However, as one of the characteristics of the Taxation Law is its capacity for gathering the influences of the other branches of the Law of Property, the tax on rural landed property, objectively considered, found itself faced with the appearance of a new legal phenomenon —that of the Agrarian Enterprise, whose existence has served as basis for a new branch of Law— Agrarian Law, one of the most important objects of which is to replace the consideration of the rural estate by that of the agricultural enterprise, or its equivalent when used for agriculture and cattle breeding.

The conclusions of the Agrarian Law were partly accepted by the Taxation Law when it created, by the Law of Taxation Reform of 26 December 1957, the Complementary Rural Tax, an additional levy on great estates which placed a supertax on great agricultural enterprises, understanding as such those which possessed several adjoining smallholdings.

Lastly, the Law of Taxation Reform of 11 June 1964 and the Revised Text of the Rural Land Tax of 23 July 1966 fully admit the tendencies of the Agrarian Law and levy a new tax —the Provisional Quota of the said Tax— on agricultural enterprises, understanding as such areas of land composed of several smallholdings, whether they adjoin one another or not, which constitute an autonomous unit of agricultural production and the sum of whose taxable basis in the previous system amounted to more than one hundred thousand pesetas. The chief problem of this reform consists in determining when a productive unit exists: the solution should be positive when it is a question of great estates or when an economic connection is discovered in the exploitation of several smallholdings belonging to the same owner, even if they are not adjoining, that is to say even when they are not great estates in the objective sense but only in that of ownership.