

EL CONCEPTO DE EXPLOTACION AGRICOLA Y SU TRANSCENDENCIA TRIBUTARIA

Por
ANTONIO APARICIO PEREZ (*)

COMO es sabido, en principio, el término explotación y su contenido reflejaba una realidad socio-económica ajena al Derecho. Pero paulatinamente, por la transcendencia económica que tal concepto adquiere y por su proyección social pasa a interesar al Derecho y queda incorporado al Ordenamiento Jurídico. Así, el primer lugar en que aparece elaborado un concepto jurídico de explotación es en el Derecho privado y sólo posteriormente se va incorporando a las distintas ramas del Derecho.

Es el Derecho tributario la última rama en incorporar a su disciplina el concepto de explotación. Si bien en las normas fiscales éste ha carecido de fortuna ya que ha tenido una vigencia temporal reducida y una más escasa operatividad.

Sin embargo, creemos que es un concepto que exige una especial atención por la problemática fiscal que presenta en el campo del ordenamiento tributario y por la transcendencia que su correcto tratamiento lleva consigo.

(*) Doctor en Derecho, Director del Departamento de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Oviedo.
— Revista de Estudios Agro-Sociales. Núm. 139 - (enero-marzo 1987).

Por ello, con este trabajo intentamos exponer la problemática planteada en torno a la fiscalidad de las explotaciones y analizar la situación actual.

En consecuencia, a estos efectos hemos dividido su exposición en las siguientes partes:

- I. Tributación de las explotaciones agrícolas y ganaderas en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (en adelante, Ley de Reforma Tributaria de 1964).
- II. Tributación de las explotaciones agrícolas y ganaderas a partir de la Ley de 8 de septiembre de 1978.
- III. Tributación de las explotaciones agrícolas en la vigente legislación agraria.
- IV. El concepto de explotación a efectos tributarios en la Jurisprudencia.
- V. Conclusiones.

Asimismo, al iniciar este estudio, es necesario advertir que el concepto de explotación se encuentra mucho más elaborado en relación con las explotaciones agrícolas que con respecto a las ganaderas, forestales o mixtas, por lo que es a ellas a las que nos referimos con carácter general. No obstante, a efectos de nuestro análisis cuanto digamos respecto a ellas, es aplicable, *mutatis mutandis*, a todas las explotaciones aludidas anteriormente.

I. TRIBUTACION DE LAS EXPLOTACIONES AGRICOLAS Y GANADERAS EN LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA DE 11 DE JUNIO DE 1964

El gravamen de los rendimientos de las explotaciones agrícolas y ganaderas fue una de las grandes innovaciones de la Ley de Reforma Tributaria de 1964 en cuanto supuso un mejor tratamiento fiscal de las rentas rústicas y pecuarias.

Para una mayor claridad en la exposición, distinguiremos entre su tratamiento fiscal en la imposición directa y en la indirecta.

A) *Imposición directa*

Las rentas rústicas y pecuarias de acuerdo con la regulación dada por esta Ley van a soportar un doble gravamen: una cuota fija y una cuota proporcional (1).

Con carácter general, la cuota fija grava la propiedad de la tierra o de la ganadería, y la cuota proporcional los rendimientos. Esta se constituye en el núcleo de la tributación en tanto que para fijar la cuota fija se tiene en cuenta el promedio de los rendimientos obtenidos en los cinco años anteriores en la cuota proporcional. Ahora bien, para fijar ésta, se parte del concepto de explotación agrícola y ganadera por cuya razón se la regula de forma minuciosa y detallada.

Veamos, consecuentemente, cual es el concepto y características de la explotación agrícola y ganadera (2).

La Ley de Reforma del Sistema Tributario y el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, que desarrolla en este punto a la mencionada Ley, configuran la explotación agrícola y ganadera «como el conjunto de cabezas de ganado o cualquier extensión de terreno, aunque esté compuesta por varias parcelas, lindes o no entre sí, siempre que unos u otras constituyan una unidad orgánica que, en forma técnicamente autónoma, tenga por objeto la producción ganadera, agrícola o forestal, cuyos riesgos se asuman por la persona o entidad que las realiza» (3).

A continuación analizamos sintéticamente este concepto distinguiendo entre los dos tipos de explotación citados: agrícola y ganadera, extendiéndose en mayores consideraciones sobre la primera en base a un doble motivo:

(1) La cuota proporcional sólo afectaba a las explotaciones cuando su base imponible en la Cuota Fija era superior a 100.000 pesetas, de acuerdo con los artículos 7.1 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario y 33 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

(2) El término de explotación agrícola en las normas tributarias aparece por primera vez en el Proyecto de Ley de 15 de junio de 1951, cuyo artículo 13 decía: «En las explotaciones sujetas a la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria cuya riqueza imponible señalada con arreglo a las normas de carácter general en el respectivo Municipio exceda de 100.000 pesetas se llevará cuenta y razón de los ingresos y gastos por cada año agrícola, a fin de que el gravamen territorial corresponda a la efectiva capacidad tributaria. En todo caso, la comprobación e investigación correrá a cargo de personal titulado agrónomo y forestal.» Es interesante resaltar que en este Proyecto se habla de explotaciones cuando la Contribución Territorial basada el gravamen en la parcela catastral que venía definida en el artículo 6 de la Ley de 23 de marzo de 1906 y en el artículo 3 del Reglamento de 23 de octubre de 1913.

(3) Artículos 7.2 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario y 34 del Texto Refundido de la Contribución Territorial de Rústica y Pecuaria.

- 1.º La más completa regulación que de ella hace el legislador tributario.
- 2.º Lo que indiquemos de esta primera forma es también, por una parte, aplicable a la segunda con las peculiaridades que señalaremos al analizar ésta; y por otra, al resto de explotaciones con la salvedad lógica de ser diferente el objeto de las mismas.

La primera cuestión que nos sugiere esta definición es si los conceptos de explotación y empresa son idénticos.

La generalidad de la doctrina ha venido distinguiendo tradicionalmente ambos conceptos. Así, considera que, si bien ambos términos son manifestaciones de una misma realidad, la empresa viene referida a una idea de totalidad, frente al aspecto parcial y material de la explotación (4). Además, el concepto de empresa se ha dicho que encierra una idea de subjetividad plasmada en la figura del empresario en contraposición al aspecto de realidad objetiva de la explotación (5).

La explotación, pues, responde a un concepto esencialmente económico, la empresa, en cambio, a una idea de organización técnico-jurídica.

Precisamente, en base a esta última consideración, cierto sector doctrinal ha resaltado que, si bien la idea de organización técnico-jurídica es propia de la empresa, también lo es el que ésta es la unidad de producción; lo que constituye un concepto esencialmente económico, con lo que esa diferencia que se ha querido establecer entre ambas realidades desaparece. Así, llegan a la asimilación entre el concepto de explotación agrícola con el de empresa estableciendo como única diferencia el menor desarrollo de la primera (6). Como características de la explotación agrícola establecen, en consecuencia, las siguientes (7):

(4) Así, S. Velasco Fernández, *La empresa agraria*, tesis inédita, Valladolid, 1973, págs. 983 a 986.

(5) Así, en otros, P. Voirin, *Contributti per lo studio del diritto agrario comparato*, edit. Giuffrè, Milano, 1963, pág. 61. Vid., asimismo, la obra de M. Sánchez-Juliá, «La empresa agraria. Su caracterización económica, social y jurídica», en el vol. *La empresa*, edit. Instituto Estudios Políticos, Madrid, 1961, págs. 191 y ss.

(6) R. Malezieux y R. Randier, *Traité de Droit Rural*, edit. Librairie General de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1972, págs. 112 y 113. Vid., asimismo, F. Corral Dueñas, «Régimen fiscal de la agricultura», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, año 1974, tomo I, págs. 518 y 519.

(7) R. Barre, *Economía política*, traducción española de J. I. García-Lomas, edit. Ariel, Barcelona, 1958, tomo I, págs. 291, 326 y 327.

- a) Importancia del autoconsumo, es decir, de una renta no monetaria.
- b) Carácter normalmente familiar. La mano de obra asalariada tiene menos importancia que en la empresa capitalista.
- c) La combinación de precios está menos racionalizada. La contabilidad agrícola es inexistente o rudimentaria.
- d) Los precios tienen una gran elasticidad respecto a la oferta, mientras que la demanda suele ser rígida. La intervención de precios suele ser necesaria para mantener un justo equilibrio.
- e) La producción suele estar poco especializada.
- f) Los factores exógenos originan un elevado riesgo.
- g) La maquinaria tiene menos importancia que en la empresa capitalista.

Esta última diferenciación es prácticamente irrelevante, tanto más cuanto en la realidad actual son cada vez más frecuentes la existencia de explotaciones y empresas agrarias en las cuales el elemento humano y la maquinaria adquieren tanta importancia como en las demás empresas.

Se ha intentado también, desde otras perspectivas, llegar a una asimilación entre explotación y empresa.

Así, se ha dicho que si se considera la explotación como un modo de ejercicio de derechos llevado a cabo a través de una unidad de organización económica no existe ningún inconveniente ni obstáculo para poder identificar ambos conceptos (8).

Se ha indicado, asimismo, que la explotación se circunscribe a una producción encaminada al autoconsumo, pues en cuanto produzca, en virtud de decisiones de su titular, para un mercado constituirá una empresa. Sin embargo, creemos, que no puede basarse la distinción en este aspecto, pues si, por una parte, el autoconsumo es una excepción en una economía moderna, puede dudarse que una unidad de producción que no vaya encaminada a

(8) J. Antón Pérez, *Ordenamiento tributario de los frutos*, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, pág. 52.

su aprovechamiento máximo, que ha de manifestarse necesariamente en una producción para su venta, sea una explotación (9).

Por último, se ha buscado la asimilación entre los conceptos de explotación y empresa a través de la descripción de los elementos que los integran destacando el aspecto de «unidad económica» que es común a ambas y prescindiendo, en consecuencia, de todo intento de definición con criterio jurídico (10).

Por nuestra parte, creemos que sólo teóricamente cabe encontrar una distinción entre explotación y empresa basada en que, en la primera, se resalta el carácter objetivo de las cosas que la configuran mientras que, en la segunda, se resalta el aspecto de actividad, pero tanto en uno como en el otro caso, se está ante una situación de posibilidad de rendimientos.

La segunda cuestión viene determinada por las características que se deducen del concepto legal de explotación. A este respecto no hay que olvidar las peculiaridades que en cada una de ellas asuma cada uno de los siguientes elementos:

a) La tierra

Elemento básico y preponderante, en cuanto la explotación agrícola se encuentra indisolublemente unida a las misma, sin perjuicio de que, en un sentido amplio, pueda hablarse de explotaciones agrícolas que también realizan su tarea sobre y en base a la tierra ajena que no están conectadas con alguna en particular (11).

La tierra puede estar incorporada a la explotación como una sola parcela o como varias, pues lo relevante no es tanto esta delimitación objetiva cuanto la finalidad de rendimiento perseguida.

b) El elemento de organización

Esto implica una ordenación de las personas y una disposición de los medios materiales existentes con una finalidad econó-

(9) Cfr. J. García-Añoveros, «Explotación agrícola y contribución territorial», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 70, julio-agosto 1967, págs. 544 y 545.

(10) M. Juglart, «La protection de l'unité économique du bien rural dans le droit contractuel français», en *Atti del Primo Convegno Internazionale di Diritto Agrario*, edit. Giuffrè, Milano, 1954, págs. 193 y ss.

(11) A. Gelsi Bilart, «L'Impresa agraria», *Rivista di Diritto Agrario*, vol. II, parte I, año 1972, pág. 915.

mica fijada. Esta organización supone siempre una determinada estructura jurídica que podrá adoptar cualquiera de las formas jurídicas admitidas en Derecho.

En cuanto a la forma jurídica externa que pueda adoptar, si la explotación es sinónimo de empresa es claro que aquélla podrá utilizar todas las formas jurídicas permitidas a ésta; pero si, por el contrario, son consideradas como realidades distintas es evidente que la explotación no podrá adoptar las reservadas a la empresa.

Este elemento organizativo se recoge en el precepto que comentamos con la, a nuestro parecer, poco afortunada expresión «unida orgánica que en forma técnicamente autónoma» tenga por objeto la producción agrícola.

Quizá esta redacción haya sido consecuencia de la incorporación de la teoría organicista de la persona jurídica que precisamente lo que destaca es el aspecto subjetivo de ésta, cuando lo que debe resaltar en relación con la explotación es la idea de su unidad como integridad instrumental. De ahí que esta unidad de explotación implique una unidad técnica para el fin a que aquélla tiende.

Por ello, hubiera sido, pues, más adecuado haber prescindido de la expresión «unidad orgánica» ya que tal expresión no encuentra su adecuado encuadre en la idea de explotación.

c) La actividad dirigida a la obtención de un rendimiento

La producción agrícola (12). Si no hay actividad no hay explotación; siendo indiferente que el producto obtenido sea consumido por el propio productor, esto es: que estemos ante un supuesto de autoconsumo o que sea vendido en todo o en parte.

(12) Para hablar de actividad agraria es necesaria la conexión de la producción vegetal o animal con una finca determinada, tenga ésta o no la naturaleza de rústica. Así, vid. entre otros, M. F. Rabaglietti, «Le produzione agricole come concetto limite fra impresa agricola e impresa commerciale», *Rivista di Diritto Agrario*, vol. XXIX, parte I, año 1950, págs. 46 a 60. Vid., asimismo, A. D. Soldevilla, *La empresa agraria. Su regulación jurídica*, Valladolid, 1982, págs. 104 y ss.

d) La asunción de riesgos por el titular

El último elemento que caracteriza al concepto legal de explotación agrícola es la responsabilidad exigible al titular de la explotación.

La aparición de este elemento diferencia el concepto de explotación de la legislación civil de la tributaria, implicando a la vez una serie de peculiaridades esenciales (13).

De una parte, presupone la existencia de un titular decisorio, lo que hace que el sujeto de la contribución no sea el propietario de la parcela, sino el cultivador directo. De otra, el titular llevador de la explotación no puede mostrarse inactivo, ya que, no sólo ha de conseguir la obtención de unos rendimientos, sino que también, y esto es esencial, ha de comportarse de tal manera que conserve la unidad de explotación en forma técnicamente autónoma de acuerdo con la ley. Esto exige una cierta profesionalidad en el titular explotador directo, y en consecuencia, la ineludible asunción de riesgos derivados de su actividad. De todo ello podríamos deducir que la explotación es una entidad sin personalidad jurídica que materializa en la práctica una determinada idea, esencialmente económica, que se concluye en sí misma (14).

Las críticas, a nuestro juicio, que pueden hacerse a esta regulación del concepto de explotación son las siguientes.

En primer lugar, el hecho de que como regla general, la explotación como unidad orgánica no esté constituida por ministerio de la ley, sino como unidad autónoma organizada por un sujeto. Con ello, puede ocurrir que una gran propiedad pueda contener varias explotaciones, cambiando únicamente la técnica a aplicar, es decir, rompiendo la unidad de producción, por voluntad de su propio titular, lo que en modo alguno beneficiaba a los rendimientos de este impuesto, a la vez que posibilitaba la evasión impositiva.

En segundo lugar, hay que dirigir la crítica al precepto que establece que en los casos de aparcería, así como en las explota-

(13) El concepto recogido en los artículos 8 de la Ley Hipotecaria y 44 de su Reglamento es casi idéntica al de los artículos 7.2 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario y 34 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, separándose la definición civil de la tributaria en cuanto en aquélla no se hace alusión al elemento de la responsabilidad.

(14) Cfr. S. Velasco Fernández, *La empresa agraria*, obra cit., págs. 197 y 199.

ciones de carácter asociativo o cesión en forma parciaria, se considerará titular de la explotación al propietario, sin perjuicio de la distribución de los rendimientos entre las personas físicas o entidades que la integren.

Es incorrecta esta formulación por cuanto el sujeto pasivo es siempre el titular de la explotación, esto es, el que realiza la actividad agrícola o ganadera, y aquí lo que se hace es convertir en sujeto pasivo al propietario, sea éste o no quien realice la explotación. Si lo que la ley presupone es que en los casos de aparcería o en cualquier forma asociativa la actividad la realizan ambas partes, cedente o cesionario, ambos serían sujetos pasivos solidariamente obligados en cuanto realizadores de un mismo hecho imponible.

Pese a estos defectos señalados el concepto de explotación agrícola aparece bastante acertadamente delimitado.

Para terminar este epígrafe es necesario hacer una breve referencia a las peculiaridades que presenta el concepto de explotación ganadera.

Las explotaciones pecuarias fueron junto a las agrícolas objeto de tratamiento pormenorizado por el legislador tributario.

En los supuestos que enuncia la ley, la llamada actividad ganadera independiente tiene entidad propia configurándose como una auténtica explotación. Se considera como tal «el conjunto de cabezas de ganado siempre que constituyan una unidad orgánica que, en forma técnicamente autónoma, tenga por objeto la producción ganadera y cuyos riesgos se asuman por la persona o entidad que las realiza».

El concepto es, pues, igual al dado para las explotaciones agrícolas cambiando sólo, lógicamente, el objeto; por ello, cuanto hemos dicho al estudiar aquélla es válido para las explotaciones ganaderas.

En consecuencia, únicamente destacaremos aquellos aspectos en los que existe una diferenciación esencial.

En primer lugar, consideramos importante destacar que la ganadería es el elemento básico esencial en la explotación, lo que tiene transcendental importancia a la hora de distinguir a este tipo de explotaciones. Es decir, en éstas la actividad ganadera es el eje de la explotación por lo que no debe encontrarse vinculada

a determinadas fincas, ni los recursos naturales o cultivados de éstas han de constituir la base económica de su tratamiento.

En segundo lugar, no es posible una diversidad de titularidades que recaigan, por una parte, sobre la explotación y, por otra, sobre las cosas que la integran; ya que aquí se parte siempre de una identidad de titularidades en cuanto al ganado y a la explotación en sí.

En tercer y último lugar, en relación con las presunciones de explotación, al considerar que varias explotaciones ganaderas constituyen una sola cuando todas ellas se sirvan de unos mismos pastos se está subordinando la actividad ganadera a la agrícola. Esto es una solución de compromiso que trata de fundamentarse en el mayor control que ofrece la tierra a los efectos del gravamen, pero que evidentemente afecta a la propia estructura de las explotaciones ganaderas.

Pese a los defectos técnicos señalados, el avance que supuso el configurar la tributación de las rentas agrarias en base a las explotaciones agrícolas y ganaderas, fue grande lo que se pone de manifiesto porque:

- 1.º Se produce un mejor tratamiento fiscal de las rentas rústicas y pecuarias pues su valoración no se fundamenta en el estrecho concepto de la parcela catastral o de la finca como simple adición de parcelas sino en la verdadera unidad económica de producción agrícola o pecuaria.
- 2.º Se convierte en pieza clave de los intentos de flexibilización del gravamen pues al recaer sobre la renta de la explotación entendida ésta como unidad económico-empresarial agraria, por una parte, se introduce la posibilidad de contemplar las mayores rentas procedentes de la mayor dimensión empresarial lo que evidentemente no ocurre cuando el núcleo de la tributación es la parcela o finca y, por otra, como los beneficios de explotación han de determinarse anualmente, se corrige el estancamiento de los retrasos en las revisiones catastrales.
- 3.º Además, si a través del concepto de explotación damos entrada a la empresa agraria, lo que supone que ésta

no es sólo el ejercicio de una actividad, se la podría aplicar todas las reglas de las empresas y con ello la posibilidad de deducir como inversión la adquisición de los bienes inmuebles incorporados a su actividad y productos de su renta: es decir, la adquisición de parcelas o terrenos de explotación; adquisición que de no considerarse como empresa no es posible deducir.

B) Imposición indirecta

La reforma emprendida en el marco de la imposición directa en lo referente a la fiscalidad de las explotaciones afectó también a la imposición indirecta al trasladarse su aplicación a la misma mediante un procedimiento lógico y sistemático.

Así, por ejemplo, en el caso de la transmisión de una explotación por actos inter vivos al hacer su valoración a efectos de determinar la base imponible se hace partiendo de aquella como unidad económica constituida por la totalidad de las fincas afectadas y no por cada una de ellas aisladamente consideradas. Si bien, en la práctica se seguirá el procedimiento de desmembración de las fincas para su transmisión cuando así el resultado fiscal fuera más favorable.

Dentro de la Hacienda Local la referencia a las explotaciones agrícolas como supuestos de no sujeción cuando se realizase su transmisión en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos se mantenía en sus términos tradicionales lo que significaba que ante la ausencia de un concepto propio fue el Tribunal Supremo el que a través de sus Sentencias fue perfilando su contenido y alcance. A cuáles fueron sus criterios nos referimos en el epígrafe correspondiente al que ahora nos remitimos.

**II. TRIBUTACION DE LAS EXPLOTACIONES
AGRICOLAS Y GANADERAS A PARTIR DE LA
LEY DE 8 DE SEPTIEMBRE DE 1978**

La Ley de 14 de noviembre de 1977 sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal inicia una nueva etapa en la regulación fiscal

española caracterizada fundamentalmente por su modernización y armonización con los sistemas fiscales europeos.

Del alcance de esta nueva reforma fiscal sólo vamos a ocuparnos en lo que afecte al tema objeto de nuestro análisis.

A) *Imposición directa*

En relación con el concepto de explotación éste desaparece de nuestra legislación fiscal con carácter general y de forma específica de la imposición directa estatal al derogarse por la Ley de 8 de septiembre de 1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las cuotas proporcionales de los llamados impuestos a cuenta, lugar donde se regulaba, como hemos visto, dicho concepto.

Este tiene, a nuestro modo de ver, transcendental importancia en la nueva ordenación tributaria estatal por las siguientes razones:

- 1.^a El concepto de explotación desaparece del ámbito fiscal al derogarse la cuota complementaria de la Contribución Territorial en cuya normativa se definía.
- 2.^a Al no haberse estructurado un concepto básico de explotación las referencias que se hacen a ella lo son con alcance diverso y contenido distintos. Así, en ocasiones, se alude a este término usándolo en el sentido de utilización o aprovechamiento y en otras, en el sentido de actividad.

Los efectos principales que se producen derivados de esta situación son, a nuestro juicio, los siguientes:

- 1.^o Se vuelve de nuevo a la idea de finca como eje del gravamen de los impuestos que recaen sobre rendimientos agrícolas, impidiendo que su valoración pueda hacerse formando parte de una explotación (15).

(15) Término éste, además, que ofrece versiones diferentes de lo que debe entenderse por tal, sin haberse llegado a una definición unitaria no ya en la evolución fiscal, sino tampoco en el resto del Ordenamiento Jurídico. Vid. a este respecto los artículos 2.^o de la Ley de Arrendamientos Rústicos de 15 de mayo de 1935, artículo 65 de la Ley del Suelo de 1956 modificada por la de 2 de mayo de 1975, artículo 4.^o de la Contribución Territo-

- 2.º Esto supone que en el caso de una pluralidad de fincas adscritas a un objetivo determinado de producción con la técnica y los medios más adecuados, no constituyan una explotación a efectos fiscales y, en consecuencia, deban tratarse aisladamente.
- 3.º Los distintos bienes y derechos que constituyen una explotación habrán de valorarse de forma independiente y unitaria a efectos de su estimación en el Impuesto sobre Patrimonio Neto, perdiendo, de esta forma esta gravamen eficacia recaudatoria.
- 4.º Lo mismo sucederá en los casos de transmisión *inter vivos* o *mortis causa*.

Además, respecto a los supuestos de transmisión por causa de muerte se puede llegar a la siguiente paradoja: que se garantice la indivisión de una explotación de acuerdo con el artículo 1.056 del C.c., valorándose en consecuencia como tal a efectos de los respectivos derechos sucesorios y posteriormente al incorporarse a un determinado patrimonio y a efectos impositivos del correspondiente impuesto se estimen por su valor unitario cada uno de los distintos bienes y derechos que integran la explotación.

B) *Imposición indirecta*

Esta situación de indeterminación en que queda el concepto de explotación se mantiene en la imposición indirecta puesto que en el Impuesto sobre el Valor Añadido el legislador ha dado una definición imprecisa e insuficiente sustituyendo esa carencia por una simple enumeración de los supuestos en que se considera que existe explotación. Más aún, en esta enumeración de casos hay algunos en lo que es difícil que pueda hablarse de existencia de una verdadera explotación agrícola.

rial Rústica y Pecuaria y artículos 5.º y 6.º de la Contribución Territorial Urbana. Vid., igualmente la S.T.S. de 8 de mayo de 1944 y 7 de noviembre de 1964.

De los preceptos y Sentencias expuestos, no obstante, se puede definir la finca rústica como el suelo y las edificaciones indispensables para el desarrollo de una actividad agraria situadas fuera de las zonas calificadas de urbanas y capaces de producir una renta propia debida a la fuerza genética de la tierra. Sobre este punto Vid., por todos, J. Trebolle Fernández y J. Pombo Garzón, *El impuesto español sobre las rentas agrarias en Tributación de las rentas agrarias*, edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, págs. 32 a 34.

Así, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 2 de agosto de 1985 y 106 de su Reglamento de 30 de octubre de 1985 a los solos efectos de este gravamen consideran como explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, las siguientes: «las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas». Es evidente que esta definición dice muy poco por sí sola, entre otras cosas, por incurrir en una tautología ya que lo definido se encuentra dentro de la definición. Por esta razón el legislador se vio en la necesidad de enumerar algunos supuestos de actividades o posible objeto de las explotaciones en relación que no se dice si es abierta o cerrada.

- a) Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, simientes o plantones cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.
- b) Las dedicadas a la silvicultura.
- c) La ganadería, incluso la avicultura, apicultura, cunicultura y sericultura.

Además, al prescindirse de un concepto jurídico unitario y con validez general nos encontramos ante un problema de interpretación de normas jurídico-tributarias cuya última solución estará en las decisiones judiciales cuyas resoluciones tampoco son unánimes con los inconvenientes de costes e incertidumbre que esto lleva consigo.

Piénsese también en la aplicación de la no sujeción de las explotaciones agrícolas al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos en cuya apreciación se han seguido criterios tan diversos, que obliga al estudio singularizado de cada uno de los supuestos considerados, lo que en cualquier caso resolvería un problema concreto pero no permite el tratamiento unitario de la explotación como concepto jurídico fiscal con alcance y entidad propia.

III. TRIBUTACION DE LAS EXPLOTACIONES AGRICOLAS EN LA VIGENTE LEGISLACION AGRARIA

La Ley 49/1981, de 24 de diciembre, de explotaciones familiares reúne, por una parte, la normativa referente a los auxilios económicos —préstamos y subvenciones— destinados a obras y mejoras, y por otra, establece una serie de beneficios fiscales cuya finalidad es obtener la viabilidad de las mencionadas explotaciones.

Dado el objeto de este estudio sólo me voy a referir a los aspectos impositivos.

A este respecto, es necesario, en primer lugar, fijar el concepto de explotación y, en segundo lugar, determinar los beneficios fiscales concedidos.

En cuanto al primer punto, la Ley define la explotación familiar agraria como «el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular para la producción agraria primordialmente con fines de mercado siempre que constituya el medio de vida principal de la familia, pueda tener capacidad para proporcionarle un nivel socio-económico análogo al de otros sectores y reúna las siguientes condiciones:

- a) Que el titular desarrolle la actividad empresarial agraria como principal, asumiendo directamente el riesgo inherente a la misma.
- b) Que los trabajos en la explotación sean realizados personalmente por el titular y su familia, sin que la aportación de mano de obra asalariada fija, en su caso, supere en cómputo anual a la familiar en jornadas efectivas» (16).

Esta definición legal se completa con una enumeración de los diferentes elementos que componen aquélla (17).

La definición transcrita permite identificar el concepto de explotación agraria con el de empresa. Así, como hemos visto en líneas anteriores, los requisitos esenciales para poder hablar de em-

(16) Artículo 2.º de la Ley de Explotaciones Familiares Agrarias de 24 de diciembre de 1981.

(17) Artículo 3.º de la Ley de Explotaciones Familiares Agrarias de 24 de diciembre de 1981.

presa agraria se recogen en la definición de explotaciones: organización para la producción, actividad, asunción de riesgos por el titular.

Ahora bien, si esta regulación nos parece técnicamente aceptada y en la línea doctrinal tradicionalmente admitida, sin embargo, creemos que se ha reducido bastante su aplicación.

En efecto, este concepto de explotación viene limitado desde una perspectiva objetiva pues sólo se refiere a la actividad agraria y desde una perspectiva subjetiva al afectar sólo a un grupo familiar (18).

Aspecto importante es también la valoración de la explotación.

A este respecto la Ley establece como regla general la libertad de valoración en base al principio de autonomía de la voluntad y como regla particular para los casos en que no haya estimado por los titulares, se establece que la valoración de la explotación se realizará en función de la renta promedio de los últimos cinco años.

Hay que tener en cuenta que esta valoración sólo es aplicable a efectos de la participación hereditaria, lo que conduce a las siguientes consecuencias:

- 1.º Que exista una valoración distinta a efectos de participación y otra a efectos de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y, en consecuencia, del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que en estos casos, como hemos señalado anteriormente, la valoración de los bienes integrantes de una explotación se hace unidad por unidad y no conjuntamente.

(18) La fijación de qué debe entenderse por actividades agrarias ha suscitado desde antiguo problemas de delimitación. La mayor parte de los agraristas españoles consideran que la actividad agraria puede comprender entre actividades directas e indirectas, principales y conexas, simples y mixtas, un gran conjunto de actividades que abarcaría la tipificación, normalización, almacenaje, conservación, industrialización y comercialización de los productos agropecuarios en una cadena de operaciones que va desde la obtención del producto hasta su consumo.

Así, vid. por todos, C. Vattier Fuensalida, *Concepto y tipos de empresa agraria en el Derecho español*, León, 1978, págs. 100 y ss.

Desde un punto de vista jurídico encontramos un intento de delimitar el campo de las actividades agrarias en la Orden de 29 de diciembre de 1965 para la aplicación de la Cuota Proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria en cuya norma 2 se establecía: Se entiende por explotaciones agrarias «las formadas por terrenos en los que puedan comprenderse superficies cultivables, especies arbóreas o arbustivas, praderas, pastos, especies espontáneas no arbóreas, de caza, ganado, aguas para riegos y demás bienes cuyos rendimientos constituyen el hecho imponible de esta Contribución».

- 2.º Que, por igual razón, pueden existir diferencias de valoración entre el caso mencionado y la base imponible de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria ya que, como igualmente hemos señalado, la base de la tributación es la finca o parcela catastral.

En relación al segundo punto, es decir, a los beneficios fiscales otorgados a estas explotaciones podemos clasificarlos en dos grupos según afecten a gravámenes que tienen naturaleza directa o indirecta.

No existe ninguna particularidad en cuanto a los beneficios fiscales que se refieren a los gravámenes de naturaleza directa que recaen sobre las indicadas explotaciones, con la excepción establecida en el Impuesto sobre Sucesiones como más adelante indicamos, ya que aquéllos se conceden siguiendo las reglas de aplicación general. Así, en el caso de las inversiones realizadas se aplicarán los beneficios previstos para éstas en los respectivos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre las Sociedades, según sea el sujeto pasivo (19).

Lo mismo cabe decir respecto a la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio.

En cambio, en el Impuesto de Sucesiones se da una normativa particular.

La especialidad de tratamiento consiste en que en los supuestos de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente en ningún caso se considerará la transmisión sujeta a tributación.

Desde un punto de vista jurídico cabe plantearse el problema de si puede considerarse como no sujeta la donación de una explotación al cónyuge con abandono de la misma por el donante.

En nuestra opinión, no es posible porque aunque el efecto económico sea el mismo y puedan garantizarse los objetivos de la Ley citada de 24 de diciembre, desde un punto de vista fiscal, no puede admitirse la analogía para extender más allá de sus límites estrictos el hecho imponible lo que, evidentemente, ocurriría de equiparar el supuesto de la donación al de la herencia.

(19) Vid. la disposición adicional cuarta de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 126 de su Reglamento y los artículos 26 de la Ley de Sociedades y 200 y ss. de su Reglamento.

En consecuencia, creemos necesario recalcar que sólo en el caso mencionado es posible la no tributación (20).

En relación con la imposición indirecta se conceden los siguientes beneficios.

Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en su caso, del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas en los supuestos de transmisiones «inter vivos» de tierras necesarias para la explotación siempre que se hagan mediante créditos concedidos de acuerdo con esta Ley. De los mismos impuestos quedarán exentos, en su caso, la constitución o cancelación de las garantías que pudieran exigir tales créditos (21).

Asimismo, no se sujetará a gravamen por el Impuesto correspondiente a aquellos negocios jurídicos que tiendan a completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación siempre que se cumplan determinados requisitos (22).

Por último, no se someten a gravamen por estos impuestos los créditos concedidos al amparo de esta Ley ni la constitución o cancelación de las garantías que pudiesen exigir dichos créditos.

Reducción de un 50% de la base imponible en los impuestos anteriores citados, cuando se produzca la transmisión de una explotación en su integridad tanto en pleno dominio como en nuda propiedad a favor de un colaborador así como la extinción del usufructo que se hubiese reservado al transmitente (23).

La valoración de la base imponible se hará de acuerdo con los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (24).

(20) Vid. artículo 63 de la Ley de Explotaciones Familiares Agrarias de 24 de diciembre de 1981.

(21) Vid. artículo 55 de la Ley de Explotaciones Familiares Agrarias de 24 de diciembre de 1981.

(22) El artículo 62.2 de la Ley de Explotaciones Familiares Agrarias de 24 de diciembre de 1981, exige como requisitos imprescindibles para declarar la no sujeción de estos negocios jurídicos que ésta se haga constar en el documento público de adquisición y que se inscriba en el Registro de la Propiedad la indivisibilidad de la finca resultante.

(23) Vid. artículo 62.1 de la Ley de Explotaciones Familiares Agrarias de 24 de diciembre de 1981.

(24) Vid. artículo 62.1 de la Ley de Explotaciones Familiares Agrarias.

Respecto a la tributación del usufructo, uso y habitación será sujeto pasivo el usufructuario cuando estos derechos se constituyan por vía de enajenación; el nudo propietario cuando se constituyan por vía de retención, esto es, enajenando la nuda propiedad; y se girarán dos liquidaciones, una a cada adquirente en proporción a su adquisición, cuando se desmembra el dominio disponiendo por separado el usufructo, uso o habitación y la nuda propiedad (vid. artículos 8 de la Ley y del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

En cuanto a la valoración de estos derechos, vid. los artículos 10 de la Ley y del Reglamento del impuesto último citado.

Finalmente, en el caso de expedientes de dominio y actas de notoriedad para inmatricular o reanudar el tracto registral interrumpido respecto de fincas integradas en su explotación familiar, se concede una reducción en la base imponible de un 90% (25).

En el caso de incumplimiento de los compromisos contraídos de acuerdo con esta ley perderán los beneficios fiscales otorgados obligándose, en consecuencia, a la devolución de las cantidades no ingresadas sin perjuicio de las sanciones que correspondan (26).

Como resumen de lo indicado, podemos resaltar que la regulación fiscal que se ha dado al concepto de explotación en esta Ley de Explotaciones Familiares Agrarias nos parece parcial e insuficiente. Parcial, porque abarca únicamente a las explotaciones agrarias e, insuficiente, porque afecta sólo a los impuestos que gravan la adquisición pero no a los que recaen sobre el rendimiento o producto. De haberse establecido algún beneficio fiscal sobre los mismos, no cabe duda que se estimularía en mayor medida la creación de explotaciones familiares y se fomentaría más su viabilidad.

En el marco de la legislación autonómica se refiere al concepto de explotación la Ley de 3 de julio de 1984 de Reforma Agraria Andaluza.

Dicha Ley establece que el ámbito de actuación individual de la Administración Autónoma en relación con la reforma agraria girará en torno a la explotación agraria.

A estos efectos define la explotación como «el conjunto de factores de producción, tierras y ganado, siempre que constituyan una unidad orgánica que, en forma técnicamente autónoma, tenga por objeto la producción ganadera, agrícola o forestal, cuyos riesgos se asuman por la persona o entidad que las realice, aunque la base territorial esté localizada en diversas comarcas».

Como puede apreciarse, el concepto que se da es sustancialmente idéntico al que se recogía en la Ley de Reforma Tributaria de 1964.

Este concepto de explotación va a tener relevancia en un do-

(25) Vid. artículo 65 de la Ley de Explotaciones Familiares Agrarias de 24 de diciembre de 1981.

(26) Vid. artículo 67 de la Ley de Explotaciones Familiares Agrarias de 24 de diciembre de 1981.

ble sentido: por una parte como hemos visto porque es el eje de la actuación en el ámbito individual de la Administración Autónoma en el marco de la reforma agraria y por otra porque lo convierte en el centro del nuevo impuesto establecido por la Comunidad Autónoma Andaluza denominado «Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas».

Su ámbito de aplicación, sin embargo, queda muy reducido porque sólo es válido este concepto de explotación desde el punto de vista fiscal al impuesto señalado, y dentro de éste, en cuanto grava la infrautilización de fincas rústicas señaladas en el territorio andaluz pero no en cuanto sea objeto de transmisión, ya que los impuestos que gravan ésta tienen carácter estatal.

IV. EL CONCEPTO DE EXPLOTACION A EFECTOS TRIBUTARIOS EN LA JURISPRUDENCIA

El concepto de explotación agrícola, en cuanto término con trascendencia tributaria, fue, hasta la Ley citada en líneas anteriores de 11 de junio de 1964, un concepto jurídico indeterminado ya que a estos efectos no era posible acudir al Derecho común donde podríamos haber encontrado una definición. En este sentido se pronunció reiteradamente el Tribunal Supremo. Así, la Sentencia de 16 de noviembre de 1962 señala la improcedencia de acudir, para establecer el concepto de explotación agrícola, entre otros, a los siguientes preceptos en que se recogía una definición de ésta: artículo 43 de la Ley de Arrendamientos Rústicos de 29 de abril de 1959; artículo 44 del Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947; Ley de 27 de abril de 1947 y Ley de Concentración Parcelaria de 10 de agosto de 1955.

Esta situación quedó parcialmente resuelta en cuanto al darse un concepto de explotación en la citada Ley, sirvió ya de punto de referencia, si bien no hay que olvidar que como tal concepto sólo tenía una incidencia directa e inmediata a efectos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas e indirecta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Pero de nuevo en ese proceso evolutivo del concepto de explotación se vuelve al punto inicial de su desconocimiento a efec-

tos fiscales. Sin embargo, pese a su supresión con carácter general se resiste a desaparecer, ya que responde a una necesidad social aunque intente ser ignorada por el Derecho, y así vemos como se recoge en la legislación autonómica con un alcance y significado análogos al que tenía en la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964.

Ante esta situación adquiere de nuevo un especial relieve y significado la elaboración Jurisprudencial.

El Tribunal Supremo no ha tenido un criterio uniforme a la hora de definir el concepto de explotación ya que su posición ha oscilado esencialmente entre las dos posiciones siguientes.

Así, unas veces se ha fijado en el aspecto de la rentabilidad.

La Sentencia de 4 de noviembre de 1969 dice que «no es posible que la finca ostentare la calificación de explotación forestal, por el mero hecho de la existencia de unos árboles cuyos rendimientos han de considerarse irrelevantes, y hasta puramente simbólicos en relación al valor del terreno, que exclusivamente por su situación ha podido alcanzar un incremento extraordinario» (27).

La Sentencia de 2 de marzo de 1973 dice que «la explotación ha de ser sistemática, permanente y exclusiva, con producción de resultados económicos sensibles y proporcionados a su extensión» (28).

La Sentencia de 4 de febrero de 1978 dice que «es necesario que los rendimientos de la finca guarden la debida proporción con su valor, circunstancia condicionante de la existencia de la explotación agrícola, a estos fines» (29).

La Sentencia de 27 de febrero de 1981 dice que para que exista explotación agrícola «los rendimientos han de ser proporcionales, no basta la existencia de algunas siembras» (30).

No nos parece muy acertado resaltar el aspecto de la rentabilidad para definir el concepto de explotación ya que siguiendo este razonamiento en el caso de obtención de pérdidas o en el supuesto de una mala gestión no podríamos hablar de explotación

(27) S.T.S. 4 de noviembre de 1969 (R.º ar. 5.021).

(28) S.T.S. 2 de marzo de 1973 (R.º ar. 992).

(29) S.T.S. 4 de febrero de 1978 (R.º ar. 277).

(30) S.T.S. 27 de febrero de 1981 (R.º ar. 520).

lo que no parece lógico, ya que esta existirá o no con independencia del resultado económico.

Otras veces el Tribunal Supremo al definir el concepto de explotación ha exigido la concurrencia de diversos factores de producción y de diferentes medios reales, materiales y personales dirigidos a la obtención de un lucro.

Así, la Sentencia de 6 de diciembre de 1977, dice: «No basta el carácter rústico de la finca. La explotación requiere una serie de medios personales, reales y materiales que se concatenen y destinen a esa finalidad, especificándose ingresos y gastos» (31).

La sentencia de 11 de julio de 1981 dice: es necesario para que exista explotación que se trate de «una organización de un conjunto de bienes y actividades para la obtención de unos beneficios, sin que obste que en algún ejercicio derive en pérdida» (32).

La Sentencia de 2 de octubre de 1982, dice que para probar la existencia de la explotación agrícola concurren una serie de circunstancias y hechos demostrativos de la misma entre los que destaca «la continuidad en el cultivo agrícola de las distintas parcelas, así como las descripciones de éstas y el cultivo que en ellas se realiza» (33).

La Sentencia de 28 de abril de 1983 establece que habrá de estimarse que finca afecta a la explotación agrícola cuando el adecuado cultivo se realice empleando factores productivos acomodados a las circunstancias socioeconómicas concurrentes y a las características de cultivo; o sea, la concurrencia de los factores de capital, trabajo, producción y riesgo inherentes a la explotación, según las condiciones normales y la situación de la zona o comarca donde se halle la finca» (34).

La Sentencia de 8 de junio de 1983, dice «que no siempre pueden exigirse beneficios para que pueda existir una explotación agrícola ya que dependerá en muchos de la permanencia en el tiempo, inversiones realizadas..., ni tampoco puede exigirse en la totalidad de los casos complicadas organizaciones» (35).

(31) S.T.S. 6 de diciembre de 1977 (R.º ar. 4.701).

(32) S.T.S. 11 de julio de 1981 (R.º ar. 3.036).

(33) S.T.S. 2 de octubre de 1982 (R.º ar. 5.726).

(34) S.T.S. 28 de abril de 1983 (R.º ar. 1.969).

(35) S.T.S. 8 de junio de 1983 (R.º ar. 3.293).

La Sentencia de 14 de septiembre de 1983 ha ido precisando el concepto de explotación en base a la concurrencia de diversos elementos personales y reales. Así dice que el concepto de explotación exige realizar unos cultivos, adscripción de unos medios, personales y materiales, y la posibilidad de obtener unos rendimientos, y sin que sea preciso que éstos sean, en todo caso y momento, proporcionales al valor del terreno, ya que incluso puede existir explotación sin beneficios debido a circunstancias meramente coyunturales (36).

Refiriéndose a las explotaciones forestales, la Sentencia de 31 de enero de 1983 exige que para que pueda hablarse de una explotación es necesario que se den una concurrencia de elementos materiales y personales con independencia de que existan o no beneficios o éstos no se obtengan inmediatamente (37).

De las Sentencias mencionadas podemos extraer las siguientes conclusiones.

En primer lugar, que la posición moderna y más actual del Tribunal Supremo es la configuración de la explotación como una concurrencia de factores, a saber: capital, trabajo, producción, riesgo y de medios personales y reales dirigido a la obtención de un beneficio.

En segundo lugar, que de esta segunda posición se deriva hacia una identificación de los términos explotación y empresa.

En tercer lugar, que prácticamente en nada se diferencia el concepto de explotación así formulado con el que se recogía en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964.

V. CONCLUSIONES

De cuanto hemos expuesto, podemos sacar a modo de resumen las siguientes conclusiones:

- 1.^a El concepto de explotación no ha sido una elaboración propia y genuina del Derecho tributario sino que, por el contrario, ha sido elaborado y desarrollado en el marco del Derecho común.

(36) S.T.S. 14 de septiembre de 1983 (R.º ar. 4.429).

(37) S.T.S. 31 de enero de 1983 (R.º ar. 489).

Ahora bien, en la actualidad el concepto de explotación ha alcanzado una enorme importancia práctica.

Resulta, en consecuencia, paradójico que las normas fiscales no contemplen, excepto para singulares casos, esta realidad cuando precisamente si hay un ordenamiento que debe ajustarse con rapidez a la realidad social, es el tributario.

- 2.^a La ausencia de una regulación general de la explotación agrícola y ganadera a efectos fiscales tiene, como consecuencias importantes, la inexistencia de una mínima homogeneidad y uniformidad en este campo, lo que conduce a estimaciones tributarias que no se identifican con el concepto civil sobre el que recaen.
- 3.^a Al convertirse el concepto de explotación en un concepto jurídico indeterminado su sentido jurídico propio habrá que analizarlo caso por caso y configurarlo de acuerdo con la doctrina jurisprudencial; lo que tiene una doble consecuencia, por una parte, la ausencia de un criterio uniforme, permanente y duradero, y por otra, la imposibilidad de un tratamiento unitario de aplicación general a todo el sistema fiscal.
- 4.^a El desconocimiento, en suma, a efectos tributarios de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, con las escasas excepciones estudiadas, en nada beneficia a la configuración de un sistema fiscal racional, moderno y eficaz.

RESUMEN

El término explotación que nace de una realidad socio-económica ha sido asimilado por el ordenamiento jurídico y por consiguiente tiene su lugar en el Derecho Tributario y en este trabajo se expone la problemática planteada en torno a la fiscalidad de las explotaciones en un itinerario histórico de su evolución legislativa; desde la ley de Reforma Tributaria de 1964 hasta nuestros días.

Aprécia el autor que la ausencia de una regulación general de la explotación agrícola y ganadera a efectos fiscales da lugar a estimaciones tributarias que no se identifican con el concepto civil sobre el que recaen, lo que supone la imposibilidad de un tratamiento unitario de aplicación general a todo el sistema fiscal.

R E S U M E

Le terme exploitation qui naît d'une réalité socio-économique a été assimilé par l'ordonnance juridique et par conséquent trouve sa place dans le Droit Tributaire et dans ce travail on expose la problématique posée autour de la fiscalité des exploitations dans un itinéraire historique de son évolution législative; depuis la loi de Réforme Tributaire jusqu'à nos jours.

L'auteur constate que l'absence d'une régulation générale de l'exploitation agricole et d'élevage à effets fiscaux donne lieu à des estimations tributaires qui ne s'identifient pas avec le concept civil sur lequel elles retombent, ce qui ne suppose l'impossibilité d'un traitement unitaire d'application générale à tout le système fiscal.

S U M M A R Y

The term *explotación* (farm), which arose from a socio-economic reality, has been assimilated into the legal terminology of Spanish law, and therefore has its place in Tax Law. This article deals with the problems entailed with respect to the tax regime for farms by examining its historical evolution in legislation from the 1964 Tax Reform Bill to the present day.

The author appreciates that the lack of a set of general regulations for arable and livestock farming for tax purposes, gives rise to tax estimates that are not cannot be identified with the civil concept on which they are based, which entails the impossibility of a unitary treatment with general application to the entire tax system.