

Régimen fiscal de la agricultura^(*)

SUMARIO: *La empresa agraria y el impuesto:* A) La tierra como soporte de imposición. B) Notas sobre el concepto y naturaleza de la empresa. C) Actos de su tráfico jurídico susceptibles de imposición.—*Impuestos que gravan a la empresa agraria:* A) Esquema general. B) Los impuestos en la agricultura. C) Contribución Territorial Rústica. D) La Seguridad Social agraria.—*Regímenes fiscales especiales:* I. Patrimonio agrícola familiar: A) En el Impuesto de Sucesiones. B) En el de la Renta de las Personas Físicas.—II. Régimen de organismos y entidades colectivas agrarias: A) Los Organismos Autónomos y en especial el I. R. Y. D. A. como sujetos pasivos del Impuesto. B) Hermandades de Labradores y Ganaderos. C) Cooperativas del Campo. D) Grupos Sindicales de Colonización. E) Agrupaciones cerealistas de explotación en común.—III. Beneficios fiscales en la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario: A) La Concentración Parcelaria. B) Colonización. C) Auxilios económicos a explotaciones. D) Las permutas agrarias.—*Conclusión.*

LA EMPRESA AGRARIA Y EL IMPUESTO

A) LA TIERRA COMO SOPORTE DE IMPOSICIÓN

Si los romanos consideraron básico el *Tributum soli*, los fisiócratas dijeron que la agricultura era la única y auténtica fuente generadora de riqueza y en la Revolución francesa se consideraba primordial la contribución del territorio, hay que pensar que los tiempos y mentalidades han cambiado lo bastante como para reconocer que el campo ya no es, ni puede ser actualmente, no principal, sino ni siquiera mediana fuente de ingresos para el Fisco.

Incluso los pocos conocedores saben que el campo es ahora un sector deprimido, hasta el punto de que en algunas comarcas resulta difícil encontrar quien se haga cargo del cultivo de las tierras, aunque sea simplemente a cambio de pagar sus impuestos.

De todos es sabida la escasa rentabilidad de la mayoría de las ex-

(*) Ponencia expuesta en el Seminario de Derecho Hipotecario de Extremadura, en Mérida, noviembre de 1973.

plotaciones agrícolas, forestales y ganaderas, que resalta aún más al compararla con la altura del sector industrial o el de servicios. Basta para confirmarlo el dato de la emigración creciente de la población rural, con abandono de sus explotaciones, no sólo por los arrendatarios y aparceros, sino incluso por los mismos propietarios.

Es preciso levantar la precaria situación de los agricultores y ganaderos que aún continúan aferrados al campo, pero no con exenciones inorgánicas e improductivas que aparezcan como beneficios sin orden ni concierto. Hay que orientar la política fiscal en sentido social y económico, con el fin de obtener una mejor distribución de la riqueza, ya que el Impuesto puede y debe ser un poderoso cauce a la hora de proporcionar incentivos o estímulos.

En este trabajo, de sentido práctico exclusivamente, trataremos de estudiar la explotación o empresa agraria con el cuadro de impuestos que la gravan y sus regímenes especiales, los cuales se pueden concretar en el Patrimonio Agrícola Familiar, el trato favorable a las asociaciones agropecuarias para fomentar la creación de explotaciones viables y las normas a que se refiere la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario para obtener y defender las mejoras comprendidas en su ámbito.

B) NOTAS SOBRE EL CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA EMPRESA

Al tratar de estudiar el régimen fiscal del agro español, se hace imprescindible iniciarlo tomando como base la empresa, aunque sea de modo somero y breve, pues si bien la idea empresarial apareció primero entre los tratadistas de Derecho Mercantil, lo cierto es que su concepto ha ganado plena vigencia en la Agricultura.

Se ha sustituido la antigua concepción del campesino azada en mano, simple propietario de una finca que sólo le produce para subsistir y malamente soporta los impuestos, por la idea del cultivo organizado de la tierra. Por ello, dice DÍEZ CLAVERO, el nuevo régimen fiscal del agro español se caracteriza por centrar la presión impositiva sobre la explotación agrícola y pecuaria apreciada como unidad de producción, considerándose al efecto los ingresos de la empresa agraria y los gastos precisos para obtenerlos. La Ley de Reforma del sistema tributario de 6 de junio de 1964, que articula el entramado impositivo vigente toma, por primera vez en España, como base del sistema impositivo, la explotación para gravar, en su artículo 3.º párrafo a) «el mero ejercicio de actividades agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas». Y el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria de 1966, en su artículo 34 considera «como una sola explotación al conjunto de cabezas de ganado o cualquier extensión de terreno, aunque esté compuesto por varias par-

celas, lindes o no entre sí, siempre que uno y otras contribuyan 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». Aunque pueda parecer que empresa y explotación vienen a ser lo mismo, debe notarse que estos preceptos legales contemplan más bien el aspecto objetivo, pues solo traen a colación al sujeto o empresario, con miras a obtener la suma de bases imponibles que alcancen la cuantía suficiente para aplicar la cuota proporcional de la Contribución Rústica.

Tenemos que concluir que aun siendo la empresa agraria una institución viva, las leyes no la definen ni puede encontrarse en ellas un concepto de la misma como objeto unitario del tráfico jurídico, que pudiera proporcionar base y justificación a su estudio fiscal o impositivo. Nuestras leyes, de modo fragmentario, contienen tan sólo preceptos aislados sobre los elementos patrimoniales de la empresa.

Pero también es cierto que no es posible identificar la empresa con la suma de sus componentes, siendo indudable que existe un supervalor originado por la organización de los diversos elementos reunidos para aplicarlos al ejercicio de una actividad. Así VIVANTE define la empresa como «organismo económico que bajo su propio riesgo, recoge y pone en actuación sistemática los elementos necesarios para obtener un producto».

Ciñéndose a la empresa agraria, BALLARÍN la concibe como «unidad de producción económica, constituida por el empresario y sus colaboradores, así como por la tierra y demás elementos organizados, mediante los cuales se ejercita a nombre de aquél una actividad agrícola, ganadera, forestal o mixta.

Y MARTÍN SÁNCHEZ-JULIÁ, acentuando el aspecto económico, dice que es «la conjunción de tierra, capital y trabajo de todas clases en unidad de responsabilidad económica ordenada a la obtención lucrativa de productos del campo, agrícolas, ganaderos, o forestales».

Son varias las concepciones doctrinales sobre la esencia o naturaleza de la empresa:

— Para unos, la fusión de sus elementos da lugar al nacimiento de un sujeto nuevo y por ello debe considerarse a la empresa como *persona jurídica*.

— Otros opinan que es un *patrimonio separado* distinto del patrimonio personal del agricultor, con administración propia independiente.

— También se entiende que es una *universalidad* que integra una variedad de cosas que comporta un tratamiento jurídico unitario, o más

bien una organización de los elementos de la misma que se supervaloran al quedar unidos armónicamente.

— GARRIGUES, en cambio, sostiene que la empresa es una organización económica de elementos heterogéneos que no es ni sujeto de derecho, ni universalidad de hecho, ni goza de individualidad jurídica. Según él es preferible la solución *atomística* de la empresa: habrá un conjunto patrimonial y una organización, pero no es lo uno ni lo otro, y su representación jurídica no puede, por esta razón, agotarse en ninguno de sus elementos.

— Por último, URÍA considera la empresa como *institución* y esta tesis ya fue esbozada por el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de enero de 1944 y 7 de diciembre de 1945, que venían a concebirla como una unidad económica organizada, propia de la persona que la produce o mantiene, siendo una entidad dotada de vida, según la actividad que la anime y multiforme en sus relaciones jurídicas, derivadas de sus derechos y obligaciones.

Pero la indicada doctrina jurisprudencial queda aclarada por la sentencia de 23 de marzo de 1946, afirmando que si bien se trata de una unidad económica, por el contrario no hay tal unidad en el terreno del derecho, debiendo contemplarse la empresa como multiforme en sus relaciones jurídicas.

C) ACTOS DE SU TRAFICO JURÍDICO SUSCEPTIBLES DE IMPOSICIÓN

Las anteriores construcciones doctrinales sobre el concepto y la naturaleza de la empresa, tratan de explicar su aptitud para ser objeto del tráfico y, por consiguiente, de la imposición fiscal que sigue a dicho tráfico.

Hemos visto que las orientaciones de la doctrina tienden a considerar posible la negociación jurídica de la entidad empresa, configurándola susceptible de herencia, venta, arrendamiento o garantía.

Sin embargo, las normas del Derecho positivo español dan muy poca base para esa concepción unitaria o global y sin el apoyo legal es difícil para la voluntad de los interesados la creación de nuevos elementos objetivos de derecho. La tesis atomista de Garrigues es la más acorde con la legislación positiva, en cuanto que ésta contempla más bien las cosas aisladas que integran la empresa al transmitir su dominio o los derechos que a ella se refieren.

Puesto que el Derecho fiscal sigue *pari pasu* al material, cabe decir igualmente en el aspecto impositivo que, salvo el caso de la cuota pro-

porcional de la Contribución Territorial Rústica, no se contempla la empresa (más bien la explotación agropecuaria) como objeto global de gravamen, sino que los impuestos recaen sobre los bienes o actos concretos que se integran en ella.

Por eso quedarán gravados todos los actos o elementos patrimoniales de la explotación agraria que la reglamentación—generalmente casuística—de cada impuesto señale como susceptibles de soportar la carga fiscal.

Como supuestos posibles pueden señalarse:

a) *Actos de transmisión.*

1. *Mortis causa.*—Si la herencia comprende todos los derechos y obligaciones de una persona (artículo 659 del Código Civil), la empresa del *de cuius* podrá transmitirse como una universalidad, sin presentar problemas su concepción unitaria.

2. *Inter vivos.*—Aquí la tesis unitaria de la empresa casi carece de apoyo legal, y, en consecuencia, los impuestos recaerán sobre cada uno de los bienes transmitidos y de acuerdo con su naturaleza respectiva.

b) *Actos de gravamen.*

Los tipos clásicos de gravamen del Derecho Civil—hipoteca, prenda y anticresis—se completaron por el Código de Comercio que reguló la prenda de los resguardos de depósito o *warrant*, desarrollada por el Real Decreto de 22 de septiembre de 1917, y las llamadas hipotecas mobiliaria y prenda sin desplazamiento, garantías aplicables a un amplio sector de la agricultura y la ganadería, que se regulan en la Ley de 16 de diciembre de 1954.

En todas estas normas legales no se considera a la empresa en globo como objeto de gravamen o garantía.

Por ello, en las explotaciones agropecuarias se podrá:

— *hipotecar* las fincas y los demás inmuebles que por incorporación, destino o subrogación se señalan en los artículos 106 y siguientes de la Ley Hipotecaria,

— *pignorar* los muebles o semovientes de la empresa que estén en el comercio y sean susceptibles de posesión,

— constituir *anticresis* sobre las fincas y sus frutos,

— gravar con *prenda sin desplazamiento*, según determina el artículo 52 de la citada Ley de 1954, los frutos pendientes o separados, cosechas esperadas en el año, los animales y las máquinas o aperos de las explotaciones agrícolas, forestales y pecuarias.

c) *Otros actos sujetos a imposición.*

1. El *usufructo* de la empresa agraria, que en la práctica se configura como una suma de usufructos sobre cada uno de los elementos que componen la explotación. El Código Civil contempla como sujetos el de viñas, olivares y otros árboles o arbustos (artículo 483), el usufructo sobre montes (artículo 485) y sobre un rebaño de ganado (artículo 499).

2. *Arrendamientos y aparcerías*, con sus respectivas especialidades.

3. *Derechos reales*, en su constitución, modificación o extinción. Aquí cabría comprender el uso (el uso del rebaño se contempla en el artículo 526 del Código Civil), las servidumbres prediales rústicas, los censos en general y sus especialidades forales: foros, enfiteusis catalana, rabassa morta, y otros.

4. Actos *diversos* propios de la actividad normal de la explotación agropecuaria y no clasificados en los apartados anteriores.

Todos ellos son susceptibles de resultar afectados por los impuestos que vamos a enumerar seguidamente.

IMPUESTOS QUE GRAVAN A LA EMPRESA AGRARIA

A) ESQUEMA GENERAL

El sistema impositivo español actual, plasmado en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (Boletín Oficial del Estado del día 13 siguiente) y completado por los distintos textos legales correspondientes a cada uno de los impuestos, puede resumirse en el siguiente esquema:

a) *Impuestos directos:*

1. Impuesto de Sucesiones.
2. Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.
3. Impuestos sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

En estos dos últimos están englobados los siguientes, que tienen la consideración de impuestos a cuenta:

- Contribución Territorial.
- Impuesto sobre Rendimiento del Trabajo Personal.
- Impuesto sobre las Rentas del Capital.

— Impuestos sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

b) *Impuestos Indirectos:*

1. Impuesto de Transmisiones y de Actos Jurídicos Documentados.
2. Impuesto de Tráfico de Empresas.
3. Impuesto sobre el Lujo.
4. Renta de Aduanas.
5. Monopolios especiales (azúcar, achicoria y cerveza).
6. Monopolios del tabaco y petróleos.
7. Arbitrio sobre el aumento real de valor de las fincas (Plusvalía).

B) LOS IMPUESTOS EN LA AGRICULTURA

Si seguimos la enumeración anterior, veremos que con mayor o menor amplitud todos, o casi todos, los impuestos pueden afectar a la empresa agraria, bien de modo directo o indirectamente.

La *Contribución Territorial Rústica* es la típica de la agricultura, tanto en el cultivo de la tierra en sentido estricto como en las actividades forestales, ganaderas y en otras manifestaciones de carácter mixto. Dada su incidencia directa en la tierra, la estudiaremos de modo especial.

El *Impuesto Industrial* en su modalidad de licencia fiscal afecta a los siguientes epígrafes que se refieren a supuestos de ganadería independiente:

- granjas avícolas;
- venta de ganado;
- venta de carne al por mayor;
- venta de leche;
- venta de lana;
- criaderos de animales de pieles finas,
- venta de pieles.

En cambio, según el artículo 6 f) del Decreto de 29 de diciembre de 1966, que aprueba el texto refundido de este Impuesto, no se originará el hecho imponible en las ventas al por menor o al por mayor que de un producto hagan directamente los agricultores y ganaderos en el lugar de producción y las efectuadas en el territorio nacional directamente y sin establecimiento o a través de asociaciones oficialmente protegidas que no tengan por fin la realización de lucro y siempre que estén

integradas por agricultores o ganaderos y se limiten a las ventas de los productos de sus asociados.

El *Impuesto de Rendimiento del Trabajo Personal*, regulado por Decreto de 2 de marzo de 1967, al gravar los rendimientos que se deriven directa o indirectamente de trabajos o servicios personales, puede afectar a la empresa agrícola, si bien de modo subsidiario en cuanto a los asalariados que tengan a su servicio, con arreglo a sus tarifas generales, aplicándose la cuota del 12 por 100 sobre la base liquidable, con exención para las 100.000 primeras pesetas o de 250.000 pesetas si se trata de familias numerosas.

También el *Impuesto de Sociedades* puede gravar a la empresa rural cuando ésta adopte cualquiera de las formas asociativas que se señalan en su texto refundido de 13 de diciembre de 1967. Recae sobre las rentas o beneficios netos obtenidos por las sociedades civiles y mercantiles y las Asociaciones, cualquiera que sea su forma, incluso las cooperativas, excepto en cuanto a éstas si reúnen las condiciones que las califican de fiscalmente protegidas. La cuota es del 30 por 100 sobre la base liquidable, siendo sólo del 25 por 100 para las sociedades colectivas y comanditarias; como se ve, tan altas cuotas suponen en la práctica una barrera casi prohibitiva para que las sociedades pretendan explotar un negocio tan poco rentable como el campo y eso aunque el artículo 57 deduce la cuota fija satisfecha por la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente a la sociedad gravada en su condición de propietaria o arrendataria de las fincas o titular de la actividad ganadera independiente.

El *Impuesto de Sucesiones* se dará en los casos de fallecimiento del titular y consiguiente transmisión *mortis causa* de la empresa o sus elementos a los herederos o legatarios. La base se determina, como es sabido, por el valor de la participación de cada causahabiente, a la que se aplicarán las cuotas determinadas en las distintas tarifas, atendiendo al grado de parentesco. Existen algunas exenciones, siendo interesante en esta materia la del Patrimonio Agrícola Familiar por su contenido social, que después veremos.

En cuanto a los *Impuestos indirectos* pueden también afectar a la explotación agraria, aunque no sea plenamente y de modo principal:

— En el de *Transmisiones Patrimoniales* y *Actos Jurídicos Documentados* se originarán las correspondientes liquidaciones si el empresario agrícola realiza alguno de los actos gravados.

— El llamado *Impuesto sobre el Lujo* recaerá indirectamente en la venta y compra de productos gravados que se elaboren o produzcan por

la empresa agraria o se adquirieran por ser necesarios a los fines de la explotación.

— Lo mismo cabe decir de los gravámenes *aduaneros* y de los que recaen sobre el *azúcar*, *achicoria*, *cerveza* y *tabaco*, productos todos tan relacionados con la agricultura.

— El *impuesto sobre el Tráfico de las Empresas* grava, según el artículo 1.º del texto refundido de 29 de diciembre de 1966 a las ventas, obras, servicios, explotaciones o importaciones y demás contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las empresas y de las empresas y de las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas. El tipo del 1,5 por 100 debe satisfacerlo el sujeto pasivo, que la Ley detalla casuísticamente. El artículo 34-8.º, declara exenta de este impuesto las ventas, transmisiones y entregas por precio, realizadas por los agricultores y ganaderos de los productos que procedan directamente de sus cultivos o explotaciones y que sean destinados al consumo para la alimentación, así como los actos de mera conservación de dichos productos; a estos efectos, según el Decreto de 30 de junio de 1964, se considerarán como mera conservación las operaciones de refrigeración y congelación y las de esterilización y pasteurización de la leche.

— La llamada *Plusvalía* por aumento real del valor de las fincas en las transmisiones onerosas ocurridas en plazos no inferiores a tres años, para el caso de que llegue a ser aplicable según la disposición adicional 2.ª del texto refundido de 6 de abril de 1967, tiene la norma especial del artículo 92 de dicho texto, según el cual en el caso de fincas rústicas no se estimará que existen plusvalías cuando el precio de la transmisión de las mismas no exceda del doble del valor de las tierras agrícolas de mejor calidad existentes en la zona.

C) CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL RÚSTICA

Dado el carácter práctico y breve de este trabajo, hemos de prescindir de detalles y comentarios, estudiando esta contribución sólo en esquema.

Como antecedente, aparte del *tributum soli* existente en tiempos del Imperio Romano y otros, podemos señalar en España que este impuesto se configura ya en el siglo XVIII, con el nombre de contribución de Paja y Utensilios, dándosele otras denominaciones como Frutos Civiles, Catastro de Aragón o de Cataluña, Equivalente de Valencia, Talla de Mallorca, Cuarteles de Madrid y Manda Pía Forzosa.

Todas estas contribuciones quedaron englobadas en la de Inmuebles,

cultivo y ganadería que formuló el ministro Alejandro Mon en 1845, bajo la característica de ser de cupo fijo o de repartición: señalada la cantidad correspondiente a cada provincia, se hacía el reparto por municipios y después por individuos, con la particularidad de que las partidas fallidas en cada año se añadían al siguiente para ser prorrateadas; el Amillaramiento era la lista de contribuyentes con la cantidad que debía abonar cada cual.

La Ley de presupuestos de 1893 separó la contribución urbana de la rústica, sustituyendo en ésta el régimen de cupo (simple reparto de una carga) por el de cuota, que se basa en la determinación de la riqueza imponible; cada propietario paga exclusivamente el gravamen que le corresponda, sin tener que soportar los impagos de los demás. Para determinar la riqueza imponible se acudió al Catastro cuyo objeto, según su Ley reguladora de 1906, es la determinación y representación de la propiedad territorial en sus diversos aspectos, con el fin de lograr que sirva eficazmente para todas las aplicaciones económicas, sociales y jurídicas, con especialidad para el equitativo reparto del Impuesto territorial.

Ya hemos visto que la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 reguló esta contribución como un impuesto a cuenta de los generales sobre las rentas de las personas físicas y jurídicas y por Decreto de 23 de julio de 1966 se aprueba su texto refundido, declarándose derogadas todas las normas legales anteriores.

Como novedades características de la actual regulación pueden señalarse:

— La consideración de la explotación agrícola como unidad de producción, teniéndose en cuenta los ingresos de la empresa y los gastos empleados para obtenerlos;

— la supresión del antiguo recargo por pecuaria, regulándose en cambio la actividad ganadera independiente;

— la diferenciación de la cuota fija y la cuota proporcional, si la base imponible es inferior o superior a 100.000 pesetas anuales.

a) *Cuota fija*.—Grava las rentas reales o potenciales que correspondan a la propiedad o posesión de los bienes y derechos calificados tributariamente de naturaleza rústica y pecuaria o al mero ejercicio de actividades agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas.

También queda gravado con la cuota fija el ejercicio de la actividad ganadera independiente, entendiéndose por tal (Orden de 29 de diciembre de 1965), aquella que no se encuentre vinculada a determinadas fincas, ni los recursos naturales o cultivados de éstas constituyan la base económica del sostenimiento del ganado. El artículo 15 del

texto refundido estima actividad ganadera independiente al conjunto de cabezas de ganado que se encuentre en alguno de estos casos:

- que pade o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado;
- el estabulado fuera de las fincas rústicas;
- el trashumante o transterminante,
- aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se cría.

Son *sujetos pasivos*:

- el propietario o usufructuario de los bienes;
- las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que constituyan una unidad económica o patrimonio separado, aunque no tengan personalidad jurídica;
- el que ejerza el dominio directo o censatario en los casos de separación de dominio;
- los titulares respectivos por separado en los casos de suelo y vuelo, pastos y cultivos y otros análogos,
- los perceptores de censos o tributos impuestos sobre fincas exceptuadas del pago de esta Contribución.

En casos de tierras arrendadas, la cuota fija se exigirá al arrendador y será repercutible sobre el arrendatario en la parte que corresponde a la base liquidable que exceda en las rentas que perciba el propietario. A tales efectos no se considerará como contribución la cuota empresarial para seguros sociales en la agricultura, que continuará íntegramente a cargo del arrendatario.

La *base imponible* es el producto líquido de la tierra y el rendimiento de la ganadería, estimados con arreglo a detalladas normas contenidas en los artículos 18 y siguientes del texto refundido.

Con excepción de las fincas resultantes de la concentración parcelaria (artículo 80 de la Ley de 8 de noviembre de 1962, vigente en este punto, como veremos), cada cinco años se rectificarán las bases imponibles de la cuota fija de la contribución, tanto en lo referente a terrenos agrícolas o forestales como a la ganadería independiente.

La *base liquidable* se fijará, como máximo, en el 50 por 100 de las bases imponibles en el año en que tenga efecto la rectificación y en los cuatro siguientes.

El *tipo de gravamen* es el 10 por 100 a aplicar sobre la base liquidable.

Los *recargos* vienen señalados en el artículo 29 del texto refundido:

1. Sobre la base liquidable, el 0,60 por 100 para prevención de paro obrero.

2. Sobre la cuota tributaria, los siguientes:

— 13,40 por 100 sobre precios improductivos o que sólo se aprovechen productos espontáneos o la caza;

— 60 por 100 en las fincas declaradas mejorables, incluidas en el Catálogo;

— 6 por 100 para el pago de intereses y amortización de empréstitos provinciales,

— y otros de menos importancia, por su ámbito limitado en lo territorial, que se detallan en el texto.

3. Sobre la suma de cuota y recargos:

— 6 por 100 sobre fincas propiedad de extranjeros situadas en Baleares, Estrecho de Gibraltar, Galicia y Plazas de soberanía en el Norte de Africa, hasta que se inscriban en el Registro de la Propiedad,

— 3 por 100 sobre fincas resultantes de concentración parcelaria, hasta que se fijen las nuevas bases imponibles en el municipio.

El tipo máximo del arbitrio municipal sobre la riqueza rústica y pecuaria será del 5 por 100 de la base liquidable de esta Contribución.

b) *La cuota proporcional.*—Tributarán por ellas las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas y mixtas cuando su base imponible en la cuota fija sea superior a 100.000 pesetas. A estos efectos se considerará explotación única aquella cuyos riesgos se asuman por la persona o entidad que las realiza, aunque esté compuesta por varias parcelas no colindantes, o conjuntos de cabezas de ganado, si forman una misma unidad orgánica técnicamente autónoma. Podrá presumirse que varias explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas constituyen una sola cuando se sirvan habitualmente o de modo indistinto de unos mismos edificios, instalaciones, pastos o maquinaria.

La *base imponible* de la cuota proporcional se determinará deduciendo de la suma de ingresos brutos el importe de los gastos necesarios para su obtención y los de conservación y seguro. La fijación de la base imponible puede realizarse por estimación objetiva según módulos de rendimiento establecidos para cada comarca o zona; la estimación objetiva se aplicará con carácter general y se presumirá aceptada por los contribuyentes que no hayan renunciado expresamente a ella. También puede llevarse a cabo mediante estimación directa o deducida de la contabilidad elemental llevada en forma o por estimación del Jurado tributario.

Base liquidable.—Las explotaciones de los terrenos convertidos de secano en regadío, los resultantes de la desecación de lagunas, marismas y terrenos pantanosos y de las nuevas plantaciones de frutales, disfrutarán durante cinco años de una bonificación del 95 por 100, en la cuota proporcional de la contribución, por lo que las bases liquidables se establecerán en dicho período en el 5 por 100 de las imponibles.

Iguales beneficios establece el artículo 51, respecto a las explotaciones resultantes de la concentración parcelaria, que estudiaremos más adelante.

La cuota proporcional tiene *tipo de gravamen* del 17,5 por 100, sin que sobre ella pueda girarse recargo alguno.

En las explotaciones agrícolas realizadas por el propietario o usufructuario de las fincas y en las explotaciones ganaderas, se deducirá el importe de lo satisfecho por cuota fija. En las fincas arrendadas o cedidas en forma análoga se deducirá la parte de cuota fija que haya sido repercutida sobre el arrendatario.

D) LA SEGURIDAD SOCIAL AGRARIA

Por Decreto de 23 de julio de 1971 se aprueba el texto refundido de las Leyes de 31 de mayo de 1966 y 22 de diciembre de 1970, en las que se establecía y regulaba el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social. El reglamento está contenido en el Decreto de 23 de diciembre de 1972.

Según tales normas, quedan incluidos en este Régimen todos los trabajadores españoles que en forma habitual y como medio fundamental de vida realicen labores agrarias, sean propiamente agrícolas, forestales o pecuarias, pudiendo ser:

— trabajadores por cuenta ajena, entre los que se comprenden los propiamente agrícolas y además los pastores, guardas rurales y de cotos de caza y pesca, los que se ocupan de faenas de riego, labores de limpieza, monde y desbroce de acequias, brazales e hijuelas y demás trabajadores que presten sus servicios de modo habitual y con remuneración permanente en explotaciones agrícolas (técnicos, administrativos, mecánicos y conductores de vehículos y maquinaria),

— trabajadores por cuenta propia, que incluyen a los titulares de pequeñas explotaciones agrarias, cuyo líquido imponible no exceda del que se fije por el Ministerio de Trabajo y realicen la actividad de forma personal y directa; a estos efectos se tendrán en cuenta todas las fincas que cultive cada titular, sea o no propietario de las mismas. La eleva-

ción del líquido imponible no tendrá efectos excluyentes cuando se origine únicamente por mejoras de cultivo de la propia explotación.

Los recursos económicos para el mantenimiento del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social son, fundamentalmente, las cotizaciones empresariales y de los obreros y las aportaciones del Estado y del Régimen General de la Seguridad Social.

Respecto a la cuota empresarial, única que interesa en nuestro estudio, es obligatoria para todos los empresarios agrícolas, dice la Ley en su artículo 44. Y a estos efectos, el artículo 7 del Reglamento, considera empresario a toda persona natural o jurídica, pública o privada que sea *titular* de una explotación agraria; es decir, se diferencia claramente al propietario de la tierra del que asume el resultado económico de su cultivo. Y el artículo 8 del mismo Reglamento aclara que se considerarán labores agrarias las que persigan la obtención directa de los frutos y productos agrícolas, forestales y pecuarios y también las operaciones de almacenamiento en los lugares de origen, de transporte a los de acondicionamiento y acopio y las de primera transformación.

Esta cuota empresarial fue considerada en principio como un puro recargo sobre el líquido imponible de la Contribución Territorial Rústica, pero el artículo 17 del texto refundido de ésta se preocupa de recalcar que en caso de fincas arrendadas no se considerará como contribución la cuota empresarial que queda íntegra a cargo del arrendatario.

Es característica de la Seguridad Social Agraria su vuelta al régimen de cupo que había desaparecido en la Contribución Territorial. La justificación del sistema consiste en que realmente se trata de una carga que es necesario repartir, por lo que el procedimiento, aun recurriendo a las llamadas jornadas teóricas, tiene un evidente paralelismo con los amillaramientos desaparecidos.

Según el artículo 44 del texto refundido de 23 de julio de 1971, una vez determinada globalmente la cuota de cotización empresarial, su importe se distribuirá entre los sujetos pasivos y exentos de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, en función de jornadas teóricas, según clases y circunstancias de cultivos y aprovechamientos agrícolas, forestales y ganaderos. Para ello se tomarán como base los datos de propiedad del Servicio de Catastro, llevándose a cabo con arreglo al procedimiento que se establezca por el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Trabajo, con previos informes del de Agricultura y de la Organización Sindical.

La cuota a abonar por cada empresario se calculará por simples operaciones matemáticas: El importe global se dividirá por la suma total de jornadas teóricas de todo el territorio nacional, obteniéndose así el módulo por cada jornada; y la cantidad resultante se multiplicará por

el número de jornadas teóricas por hectárea atribuibles a cada contribuyente.

En principio, el pago de la aportación empresarial es obligación del propietario de las fincas, aunque sean improductivas, no utilice mano de obra ajena o los trabajadores empleados en ellas no estén comprendidos en la Seguridad Social Agraria.

Pero como la carga recae sobre el empresario o titular de la explotación, se autoriza a los propietarios a repercutir totalmente sobre los arrendatarios lo satisfecho por las cuotas y si el sistema de cultivo es de aparcería u otro análogo, se repercutirá proporcionalmente.

En lo demás, las analogías y conexiones de este Régimen especial con la Contribución Rústica, patentes en lo ya dicho, quedan confirmadas además por el hecho de que su recaudación se lleva a cabo por las mismas Oficinas recaudadoras de la Contribución, aplicándose, por expreso mandato legal, las normas y procedimientos ejecutivos de esta última y siendo exigible, en su caso, los mismos recargos por apremio y el interés legal de demora; las cuotas de la Seguridad Social Agraria prescribirán a la vez que las cuotas del Tesoro.

REGIMENES FISCALES ESPECIALES

I. PATRIMONIO AGRÍCOLA FAMILIAR

El artículo 15 del Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966 reconoció la existencia de un patrimonio familiar, mobiliario o agrícola, que sería baja en la base imponible del Impuesto General sobre la renta de las personas físicas; a los efectos del Impuesto de Sucesiones su transmisión se declaró exenta si se realiza en favor del cónyuge o descendientes legítimos. El mismo precepto determinó que estos beneficios fiscales se aplicarán cuando el patrimonio agrícola (único que vamos a estudiar, prescindiendo del mobiliario) estuviere constituido por fincas rústicas cultivadas o explotadas directamente por el propietario contribuyente.

El desenvolvimiento del Decreto-Ley se llevó a cabo por la Orden Ministerial de Hacienda de 17 de diciembre de 1966 que determinó los requisitos y condiciones para hacer efectivos estos beneficios.

Ha de tenerse en cuenta la publicación posterior de los textos refundidos de los Impuestos sobre la renta y de sucesiones, por lo que con arreglo a estas normas trataremos de sistematizar los supuestos de aplicación de este beneficio tan señalado para la empresa agrícola, estudiándolo por separado en cada uno de ellos.

a) *En el impuesto de sucesiones*

El artículo 19-2 de su texto refundido, declara la exención de los patrimonios familiares agrícolas a que se refiere el artículo 15 del Decreto-Ley 8/1966 de 3 de octubre.

De la Orden Ministerial de Hacienda de 17 de diciembre de 1966 y la Circular 8/67 de 9 de noviembre de 1967 de la Dirección General de lo Contencioso del Estado se pueden deducir las siguientes normas para aplicar la exención:

a) *Beneficiarios*.—A los efectos tributarios del Impuesto de Sucesiones tendrán la condición de beneficiarios de esta exención únicamente el cónyuge y los descendientes legítimos del causante titular del patrimonio familiar protegido (artículo 8 de la Orden). Cuando en una sucesión concurren, junto con el cónyuge o descendientes legítimos del causante, personas que carezcan de tal condición, la cuantía de la exención únicamente se deducirá de la base imponible que afecte a los primeros.

La deducción se prorrateará entre los beneficiarios en proporción a su respectiva participación hereditaria (art. 12).

b) *Bienes que lo integran*.—Solamente las fincas rústicas sitas en territorio nacional pertenecientes al causante en pleno dominio y que hubiesen sido cultivadas o explotadas directa e ininterrumpidamente por el mismo durante el período mínimo de un año inmediatamente anterior a la fecha de su fallecimiento.

De este precepto se deduce un triple requisito:

1) Justificación del título de propiedad. Ha de mostrarse el título que justifique tal dominio y que dicho título liquidó en su día el impuesto correspondiente para evitar el fraude fiscal en transmisiones anteriores.

2) Explotación directa de las fincas rústicas.

La Orden Ministerial que venimos estudiando señala que se entenderá que el causante cultivaba o explotaba directamente las fincas cuando viniere asumiendo los riesgos totales de la empresa agrícola, sufragando los gastos a que la misma diera lugar. La aparcería no tiene, a los efectos de la Orden, la consideración de explotación o cultivo directo.

Debe ser destacado que la Orden exige, tan sólo, la condición de explotación directa, sin requerir que sea personal y deberá probarse a satisfacción de las Oficinas Liquidadoras de modo documental ya que la testifical no basta por sí sola. Tratándose de la herencia de la esposa, se considerará directo el cultivo por el marido, ya que en definitiva éste es el administrador de los bienes de la sociedad conyugal.

3) Plazo. Se exige el cultivo durante un año anterior al fallecimiento, siendo indiferente que la adquisición de la finca en pleno dominio sea posterior, pues si el causante las explotaba a título de usufructuario, censatario, arrendatario, etc., el tiempo que en tales conceptos explotó las fincas directamente se sumará al en que lo efectuó como dueño.

c) *Cuantía.*—La cuantía del patrimonio familiar protegido no podrá exceder de seiscientos mil pesetas, cifra que se incrementará en sesenta mil pesetas por cada hijo legítimo o por cada stirpe de descendientes legítimos que sucedan por derecho de representación.

Esta exención no será aplicable si el total haber hereditario del causante excede del doble de la cantidad que en cada caso, de conformidad con el apartado anterior, constituya el límite máximo indicado.

Al hablarse de haber hereditario del causante ha de liquidarse previamente la sociedad de gananciales para aplicar la exención sobre el caudal hereditario restante. Se establece que en el cómputo de la cuantía no se incluirá el valor de la vivienda que, siendo propiedad del causante, viniera sirviendo de hogar familiar del mismo y constituyese su domicilio habitual en la fecha del fallecimiento.

d) *Normas de aplicación.*—La regla 11.^a de la Orden contiene un principio general de incompatibilidad en la concesión de exención a los Patrimonios Familiares Mobiliario y Agrícola, principio que únicamente tiene su excepción cuando ninguna de las dos modalidades alcance la cuantía máxima que en cada caso proceda, en cuyo supuesto podrán computarse bienes de ambos hasta alcanzar dicho límite.

En cambio, según la regla 14.^a, declara que la exención concedida al Patrimonio Familiar será compatible con cualquier otra prevenida en la Ley del Impuesto de Sucesiones.

La regla 13.^a establece en el párrafo 3º. el carácter rogado de la exención que nos ocupa, al disponer que los interesados que pretendan acogerse a estos beneficios fiscales, deberán señalar ante la Oficina Liquidadora competente los bienes que integran el Patrimonio Agrícola Familiar. Es necesario, pues, que se pida expresamente para que se conceda la exención, no pudiendo hacerse de oficio por las Oficinas Liquidadoras.

b) *El patrimonio familiar agrícola en el impuesto general sobre la renta de las personas físicas*

Teniendo el mismo origen, es decir, el Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966, su regulación actual será contenida, en cuanto a este Impuesto,

en los artículos 28 a 32 de su texto refundido de 1967, que componen el capítulo referente a la base liquidable.

En el Impuesto de Renta de las personas físicas se entiende por base liquidable el resultado de practicar en la imponible la reducción correspondiente al rendimiento del Patrimonio Familiar, en sus modalidades de mobiliario y agrícola.

Las normas de aplicación para que dicha reducción sea posible recogen en lo esencial lo que disponían el citado Decreto Ley y la Orden Ministerial de Hacienda de 17 de diciembre de 1966.

Podemos resumirlas así:

Son beneficiarios de la exención únicamente los contribuyentes sujetos a la obligación personal de contribuir siempre que prevalezca la estimación por ingresos y cuya base imponible no exceda de la cuantía de seiscientos mil pesetas, aumentadas en 60.000 por cada hijo que legalmente tenga derecho a deducción, incrementada dicha cuantía en su 50 por 100, y siempre que la base imponible, que no proceda de trabajo personal, no exceda de trescientas mil pesetas.

Se considerará rendimiento del Patrimonio Familiar Agrícola la base imponible de la Contribución Territorial rústica. La determinación del valor de las fincas rústicas se hará mediante capitalización de la renta catastral al 4 por 100. A efectos del cómputo, al igual que en el impuesto de sucesiones se excluirá la base imponible de la propia vivienda que sirva de hogar familiar y domicilio habitual del contribuyente, sin que pueda extenderse esta excepción a más de una vivienda.

También aquí se exige que las fincas estén sitas en territorio nacional y ser cultivadas o explotadas directamente por el propietario, excluyéndose las llevadas en aparcería.

II. RÉGIMEN ESPECIAL DE ORGANISMOS Y ENTIDADES COLECTIVAS AGRARIAS

A) *Los Organismos autónomos como sujetos pasivos del Impuesto*

Si bien es cierto que la Administración del Estado comprende en definitiva todo el entramado administrativo público, las diversas cuestiones técnicas, económicas y políticas que se producen en la compleja sociedad contemporánea, ha dado lugar al nacimiento de los llamados Organismos autónomos para una eficiente atención a los indicados problemas, con cierta autonomía y hasta reconociéndoles personalidad jurídica distinta de la del propio Estado.

En España la Ley de 26 de diciembre de 1958 contiene la regula-

ción básica de las llamadas Entidades Autónomas, cuya creación habrá de ser autorizada siempre por Ley.

Su artículo 2.º las define como entidades de Derecho público creadas por la Ley, con personalidad jurídica y patrimonio propios, independientes de los del Estado, a quienes se encomienda expresamente en régimen de descentralización la organización y administración de algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de actividades económicas al servicio de fines diversos y la administración de determinados bienes del Estado, ya sean patrimoniales o de dominio público.

Estas características presuponen un especial trato de dichos organismos en materia fiscal.

Están exentos los siguientes actos, referidos a todos los Organismos en general:

— Las *transmisiones patrimoniales «inter vivos»*, en las que la obligación de satisfacer el Impuesto recaiga sobre los Organismos autónomos de la Administración del Estado que tengan personalidad jurídica independiente del mismo, a los que se refiere la Ley de 26 de diciembre de 1958 (artículo 65-1-b) del texto refundido del Impuesto de 1967).

— Las adquisiciones por *herencia o legado* en favor de dichos Organismos, según el artículo 19-1-8º., que se remite al citado 65.

— El dominio y derechos reales sobre los bienes de las *personas jurídicas*, por declaración que hace el artículo 49-1-1º., también referida a las mismas Entidades autónomas.

— El aumento de valor o *plusvalía* de las fincas cuando el pago del Impuesto recaiga sobre estos Organismos (art. 94).

— Los *actos jurídicos documentados* que se lleven a cabo por los mismos Organismos, siendo ellos sujeto obligado (art. 101).

Vamos a estudiar de modo detallado las bonificaciones o exenciones específicas del I. R. Y. D. A. por su principal significación en el sector agrario.

El *Instituto Nacional de Reforma y Desarrollo Agrario* fue creado por Ley 35/1971 de 21 de julio, para sustituir al Instituto Nacional de Colonización y al Servicio Nacional de Concentración Parcelaria y Ordenación Rural.

El artículo 8.º de esta Ley establece que se entenderán referidas al I. R. Y. D. A. cuantas exenciones o bonificaciones fiscales estuvieren concedidas por la legislación vigente a cualquiera de los Organismos suprimidos. Igualmente se declaran subsistentes las exclusiones, bonificaciones o modalidades de orden tributario establecidas en la legisla-

ción vigente con respecto a los actos, contratos y demás operaciones con trascendencia fiscal a que dé lugar la actuación del I. R. Y. D. A. en la forma determinada en las normas reguladoras de los respectivos impuestos.

La Ley de Reforma y Desarrollo Agrario de 12 de enero de 1973 en su Disposición final 1.^a, recoge las mismas normas y, tras declarar derogadas las disposiciones legales que antes regulaban la colonización, concentración parcelaria y ordenación rural, deja expresamente a salvo los preceptos de carácter tributario contenidos en las Leyes que absorbe, que continuarán en vigor con el alcance que resulte de la legislación fiscal vigente.

Son aplicables, pues, al I. R. Y. D. A.:

1. Las exenciones en los Impuestos de Transmisiones, Sucesiones, Personas Jurídicas, Actos Jurídicos Documentados y Plusvalía que antes hemos señalado respecto a los Organismos Autónomos en general.

2. En la *Contribución Territorial Urbana*, disfrutarán de una *bonificación* permanente del 95 por 100 de su base imponible los bienes de naturaleza urbana que el Instituto destine a la instalación de sus oficinas o a la creación y funcionamiento de centros técnicos de colonización, residencias de trabajo y otros servicios propios del cumplimiento de sus fines. No se encuentran comprendidos en esta bonificación las viviendas para colonos que construya el Organismo al realizar planes de colonización (art. 11-3 de su texto refundido).

3. En la *Contribución Territorial Rústica*, el art. 5, número 7, del texto refundido sienta que disfrutarán de *exención* subjetiva permanente de la Contribución los bienes de naturaleza rústica de que sea propietario o usufructuario el Instituto, destinados a la creación y funcionamiento de centros técnicos de colonización y otros servicios propios del cumplimiento de sus fines, no estando comprendidos en esta exención las fincas rústicas adquiridas con destino a la parcelación.

El Decreto 1.049/1968 de 27 de mayo agrega un párrafo al artículo 10 del texto refundido de la Contribución Rústica para conceder una *bonificación* del 95 por 100 de las cuotas fija y proporcional en las fincas rústicas adquiridas por el Instituto para el cumplimiento de sus fines. Una vez aprobado el proyecto de parcelación correspondiente, cesará la bonificación, considerándose divididas dichas fincas, a efectos tributarios, en las unidades de explotación que en dicho proyecto se establezcan.

Para desterrar un erróneo planteamiento que alguna vez ha podido dar lugar a dificultades, conviene señalar que el I. R. Y. D. A. tampoco está sujeto al pago de la Contribución Territorial Rústica por las fincas

que resulten sobrantes de la concentración parcelaria o las que se adjudiquen en sustitución de parcelas de propietarios desconocidos y la razón es obvia, pues en ninguno de los dos casos tales fincas pertenecen al Instituto ni éste las disfruta en momento alguno:

— las fincas que reemplazan a parcelas de dueño no conocido están en expectativa del reconocimiento de su dominio en favor de quien lo acredite suficientemente en el plazo de cinco años siguientes a la fecha del Acta de Reorganización y transcurridos los cuales se ponen a disposición del Ministerio de Hacienda, inscribiéndose entonces en el Registro de la Propiedad en favor del Estado (art. 205 de la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario del 12 de enero de 1973 y artículo 21 de la Ley de Patrimonio del Estado de 15 de abril de 1964),

— las tierras sobrantes o de masa común se reservan por tres años desde la firmeza del Acuerdo de concentración para subsanar los posibles errores que se adviertan. Después se destinan a finalidades beneficiosas a la generalidad de los agricultores de la zona o se adjudican al Municipio, Entidad Local Menor o Hermandad Sindical de Labradores y Ganaderos de la localidad, que serán los sujetos pasivos de la Contribución.

B) *Hermandades de Labradores y Ganaderos*

Nos vamos a referir tan sólo a las Hermandades en su ámbito local, pues en el nacional y provincial (Hermandad Nacional y Cámaras Oficiales Sindicales Agrarias) quedan encuadradas en la Organización Sindical, cuyo trato fiscal es distinto y ajeno a nuestro estudio.

El Decreto de Unidad Sindical Agraria de 17 de julio de 1944, desarrollando la Ley de Sindicatos de 1940 y la de 2 de septiembre de 1941, implantó las entonces llamadas Hermandades Sindicales del Campo en todo el territorio nacional, para el encuadramiento de los productores del campo y la representación de sus intereses social-económico-agrarios, reconociéndoles personalidad propia. El Reglamento de las Hermandades Sindicales del Campo se contiene en la Orden de 23 de marzo de 1945.

En cuanto a su consideración fiscal, el artículo 65-1-4.º del Texto refundido de Transmisiones, declara exentas las verificadas en favor de las Hermandades Sindicales de Labradores y Ganaderos y demás actos y contratos otorgados por ellas a que se refieren los artículos 1.º y 6.º de la Ley de Sindicatos Agrícolas de 28 de enero de 1906.

El artículo 6.º de esta Ley declaraba exentos de los impuestos de timbre y derechos reales la constitución, modificación, unión o disolución de dichos Sindicatos. Gozaban de igual exención los actos y con-

tratos en que intervinieran los Sindicatos Agrícolas y que tuvieran por objeto directo cumplir sus fines sociales.

Por lo demás, no hay disposición expresa respecto a los Impuestos de sucesiones, Actos Jurídicos Documentados, Plusvalía y Personas Jurídicas respecto a la exención en favor de las Hermandades Locales, por lo que no existe trato de favor fiscal en sus respectivas aplicaciones.

En el Impuesto Industrial, no se originará el hecho imponible ni se devengará, en consecuencia, la Licencia Fiscal en las ventas al por menor o mayor que de sus productos hagan los agricultores y ganaderos a través de asociaciones oficialmente protegidas, que no tengan por fin la realización de lucro y que se limiten a las ventas de los productos de sus asociados (art. 6 f) del texto refundido del Impuesto de 1966).

Por último, las Hermandades locales están expresamente sujetas a la Contribución Territorial Rústica según el párrafo b) del artículo 5.º, 1 de su texto refundido, al decir que el beneficio de la exención subjetiva permanente concedido a la Organización Sindical en cuanto a los bienes improductivos no alcanzará a los Gremios, Hermandades y demás Entidades Sindicales con personalidad jurídica y patrimonio distinto de los del Movimiento.

C) *Cooperativas*

A partir de la llamada Ley de exenciones, antes citada, de 28 de enero de 1906, que concedió determinados beneficios fiscales a los Sindicatos Agrícolas, varias disposiciones legales han reconocido exenciones y bonificaciones tributarias en favor de las asociaciones de agricultores y ganaderos.

La Ley de Cooperativas vigente de 2 de enero de 1942, que las define como «reunión de personas naturales o jurídicas que se obligan a aunar sus esfuerzos con capital variable y sin ánimo de lucro, al objeto de lograr fines comunes de orden económico-social», se limitó a señalar en su artículo 31, que seguirán disfrutando de los beneficios de orden fiscal y exenciones de cualquier clase que tuvieran ya concedidos.

El Decreto de 9 de abril de 1954 resumió y sistematizó el estatuto fiscal de las cooperativas, declarado subsistente por la reforma tributaria de 1964. Pero en el artículo 230-6.º de esta Ley se ordenó al Ministerio de Hacienda, previo informe de la Organización Sindical, la propuesta de un nuevo estatuto fiscal de las entidades cooperativas, acomodándolo a su especial naturaleza y los preceptos de la Ley.

Por Decreto 888/1969, de 9 de mayo, se promulgó el vigente estatuto fiscal de las cooperativas, que introduce algunas innovaciones respecto al anterior, en cuanto a las condiciones exigidas para la calificación

de «cooperativas protegidas», reconociéndose de nuevo la competencia de los Tribunales Económico-administrativos que antes correspondían a la Junta Consultiva del régimen fiscal de las cooperativas. En definitiva, el Decreto de 1969 precisa y enumera de modo sistemático los beneficios fiscales, de acuerdo con las reformas tributarias de 1957 y 1964 y los textos refundidos de los distintos Impuestos.

a) *Requisitos*.—El Decreto clasifica las cooperativas a estos efectos en protegidas y no protegidas.

Entre las primeras se encuentra las cooperativas del campo, con tal que cumplan las siguientes condiciones:

— Que asocien para los fines propios de estas Entidades, tal como las define la legislación vigente, a agricultores o ganaderos, siempre que no exceda de 125.000 pesetas la riqueza imponible por la Contribución Rústica y Pecuaria de las fincas o explotaciones agrícolas o ganaderas que cultive o explote cada asociado dentro del contorno geográfico a que se extienda estatutariamente la actividad cooperativa. Por excepción se admitirá la concurrencia de otros asociados, cuya riqueza imponible sea superior a la indicada, siempre que el número de éstos no exceda del 5 por 100 del total correspondiente a todos los cooperativistas.

— Que no se den las causas de pérdidas de los beneficios que señala el artículo 8.º del Decreto, tal como que la Cooperativa adquiere materias o productos pertenecientes a personas extrañas para cederlas a terceros, con o sin transformación, así como cuando los productos agrícolas o ganaderos aportados por los socios sean objeto, antes de su venta, de algún proceso industrial.

Se considerarán dentro del régimen de protección fiscal las operaciones de conservación y preparación para la venta de los productos agrícolas o ganaderos en su estado natural o aquellas otras operaciones que sólo impliquen una simple transformación primaria, así como el envasado para la venta en los mercados.

A título enunciativo, el Decreto enumera algunas operaciones de transformación primaria, respecto a siete grupos de productos. Por el contrario, no se consideran de transformación primaria aquellas operaciones en que las primeras materias para la obtención de los productos subsiguientes que se pretenden obtener fueran las resultantes de alguna de las transformaciones consideradas como primarias.

El disfrute de las exenciones o bonificaciones nace de pleno derecho y por tanto las cooperativas protegidas, según el artículo 12 del Decreto disfrutarán automáticamente de los beneficios fiscales, sin que sea necesaria ninguna resolución ni declaración administrativa de reconocimien-

to del disfrute de tales beneficios y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el reconocimiento de las exenciones procedentes se hará por las Oficinas Liquidadoras competentes, ante las cuales se hayan presentado los correspondientes documentos.

El artículo 2.º impone a todas las cooperativas, protegidas o no, la obligación de comunicar su constitución a las Delegaciones de Hacienda de su domicilio, en el plazo de tres meses desde su inscripción en el Ministerio de Trabajo, acompañando una copia de sus Estatutos y de la Orden de su aprobación por el Ministerio indicado. Además deberán formular, según el artículo 3.º en los plazos reglamentarios las declaraciones previstas en las normas reguladoras de cada tributo.

b) *Exenciones.*—El artículo 11 del Decreto de 1969 relaciona las exenciones y bonificaciones reconocidas a las cooperativas protegidas y señala los períodos por los que se concede:

I. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados:

a) Exención total para los actos de constitución, unión, modificación o disolución.

Se entenderán comprendidas en esta exención las adjudicaciones que al disolverse las Cooperativas se realicen en favor de sus asociados, sin perjuicio de girar la oportuna liquidación por exceso de adjudicación, cuando el valor de los bienes adjudicados al asociado rebase al de la cuota a que tenga derecho.

b) Exención total para los actos y contratos, mediante los cuales lleven a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre las Cooperativas la obligación de satisfacer el impuesto.

Debemos resaltar como aconsejable que, en los de la junta general o de la rectora que han de servir de base al respectivo contrato, se reflejen con toda claridad los requisitos expresados, siendo conveniente que el Notario autorizante señale en la escritura la motivación completa del negocio jurídico o el destino de los bienes adquiridos, pues las Oficinas Liquidadoras proceden con criterio restrictivo y se corre el peligro de no obtener la exención por no justificarse bien los requisitos.

II. Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Estarán exentos las ventas, transmisiones, entregas, las Cooperativas «protegidas» entre sí o con sus miembros.

Esta exención no alcanza a las operaciones celebradas con personas

que no sean miembros de las Cooperativas, ni tampoco a las exportaciones e importaciones.

III. Impuesto General sobre la Renta de Sociedades.

Exención total de este impuesto por un período de diez años, a contar de la fecha de iniciación de un ejercicio completo, después de la fecha en que haya adquirido firmeza su inscripción en el Ministerio de Trabajo, y bonificación del 50 por 100, de carácter permanente, una vez transcurrido el período de exención.

La exención o bonificación no alcanzará a los beneficios procedentes de plusvalía en la enajenación de los elementos del activo o de los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines concretos de la Cooperativa, aunque no determinen la pérdida de la calificación de «protegidas», y sin perjuicio de poder gozar de las ventajas fiscales concedidas a las Sociedades de derecho común sobre inversiones de sus beneficios y plusvalías.

IV. Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Gozarán de exención:

a) Las participaciones de los socios en los resultados de las operaciones de la Cooperativa, obtenidos en la realización de sus fines cooperativos, siempre que la norma de reparto, siendo distinta de su participación en el capital social, sea proporcional a los suministros, entregas de productos, servicios o actividades realizados por el socio con su Cooperativa.

Serán sometidas a gravamen, por el contrario, las participaciones de los socios en los resultados a que se refiere el párrafo segundo del apartado III de este artículo.

b) Los intereses percibidos de sus socios por los préstamos u operaciones que estén amparados en los fines sociales y estatutarios de la Cooperativa.

c) Los intereses que las Cooperativas de Crédito, así como las Secciones de Crédito de las Cooperativas del Campo y del Mar, satisfagan a los titulares de imposiciones en cuenta corriente o libretas de ahorro, siempre que correspondan a operaciones regulares de la Entidad, ajustadas a sus Estatutos sociales, y no excedan en su cuantía, cualquiera que sea la denominación de los abonos efectuados, de los límites máximos señalados por el Ministerio de Hacienda, y siempre que, además, se cumplan las normas emanadas del mismo en el ejercicio de su función reguladora del crédito.

No alcanzará esta exención a los intereses de las cédulas, obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por las Cooperativas «protegidas».

V. Impuesto Industrial.

Bonificación permanente del 95 por 100 de las cuotas de Licencia Fiscal.

Las exenciones y bonificaciones anteriores alcanzarán, en su caso, a los recargos provinciales y municipales.

No contiene este Decreto ninguna exención respecto a los Impuestos o Tributos de carácter provincial o municipal, cuya importancia es bien conocida, ya que a veces supera a las propias cargas estatales.

Como algunas ordenanzas de las Diputaciones o Municipios señalan ciertos beneficios o desgravaciones en favor de las Cooperativas o asociaciones de agricultores, habrá que acudir a su estudio en cada caso concreto, por si tales exenciones fueran de aplicación.

D) *Grupos Sindicales de Colonización*

Responden a la necesidad de dar vida a agrupaciones de agricultores con finalidades concretas y requisitos menos exigentes que las cooperativas. Su reconocimiento legal arranca de la Ley de Colonización de Interés Local de 1940, habiendo sido objeto de varias reglamentaciones fragmentarias. Entre ellas la Orden del Ministerio de Agricultura de 5 de julio de 1941 aprobando el modelo de reglamento, de una gran flexibilidad, que ha permitido su fácil funcionamiento. Los Grupos Sindicales han proliferado para acudir a los diversos incentivos oficiales que se conceden con la finalidad de mejorar las explotaciones, especialmente en materia de Ordenación Rural, cuya Ley de 27 de junio de 1968 en su Disposición Adicional 2.^a les reconoció de modo abierto capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, previo el requisito de su inscripción en el Registro existente en la Obra Sindical de Colonización.

Los Grupos venían gozando de un régimen de protección fiscal, equiparado al de las cooperativas, por considerarlos organismos de igual naturaleza. A partir del Decreto de exenciones a Organismos Sindicales de 27 de abril de 1951, se produce cierta confusión respecto a los Grupos, hasta que el Decreto de 17 de diciembre de 1959 los igualó a las cooperativas, siéndoles de aplicación el sistema que para éstas regulaba el Decreto de 1954.

Sin embargo la Ley de Reforma Tributaria de 1964, vino a plantear de nuevo la duda al disponer en su artículo 230-2.º, que por Decreto se dispondría la adaptación a lo establecido en la Ley de los regímenes fiscales especiales, señalando, entre ellos, a los Grupos Sindicales de Colonización.

Las dudas han concluido con el Decreto 1.515/1970 de 21 de mayo,

que declara aplicables los preceptos dictados para las Cooperativas del Campo en el Decreto de 1969, a los Grupos Sindicales de Colonización, constituidos con los mismos fines que aquéllas.

Para obtener dichos beneficios, los Grupos han de cumplir todos los requisitos y obligaciones formales, con idénticos términos y límites que los señalados a las Cooperativas y que han quedado explicados.

E) *Agrupaciones cerealistas de explotación en común*

El artículo 20 del Decreto de 28 de mayo de 1966, que las creó con una finalidad muy restringida, establece que los beneficios que se concedan a estas agrupaciones no vendrán sujetos a obligaciones tributarias distintas de las que corresponderían a los agricultores si actuasen individualmente, lo que quiere decir que la legislación no las considera como asociaciones con personalidad propia y no existen excepciones fiscales.

En cambio sí les resulta aplicable el trato de favor, respecto a la cuota proporcional de la Contribución Rústica, ya que el artículo 36-2 de su texto refundido, no considera a estos efectos explotación única la realizada por una «agrupación sindical de explotación en común», y por tanto no sería aplicable el régimen de cuota proporcional «cualquiera que sea la base imponible que corresponda al conjunto de las explotaciones agrupadas».

III. BENEFICIOS FISCALES EN LA LEY DE REFORMA Y DESARROLLO AGRARIO

El Decreto 118/1973 de 12 de enero, aprobando el texto de esta Ley, dio cumplimiento al mandato de la disposición adicional 4.^a de la Ley de 21 de julio de 1971, creadora del I. R. Y. D. A., que ordenaba al Gobierno la sistematización en un texto legal único, de diversas leyes relativas a la reforma de estructuras agrarias.

Estas leyes, que han quedado derogadas al refundirse en el texto actual, contenían algunas disposiciones dispersas de carácter fiscal, que se referían a aspectos concretos propios de la competencia de cada una de ellas.

La Ley de Reforma y Desarrollo Agrario, en vez de reproducir en su texto tales disposiciones, ha adoptado un criterio de simple remisión, considerándolas subsistentes. Así en su Disposición final, tras derogar además de las Leyes que enumera, todas las disposiciones de carácter general con rango de Ley relativa a la colonización, ordenación rural o

concentración parcelaria, declara expresamente que los preceptos de carácter tributario contenidos en las Leyes derogadas, continuarán en vigor con el alcance que resulte de la legislación fiscal vigente.

Este precepto es consecuencia del artículo 8.º de la Ley creadora del I. R. Y. D. A., que declara subsistentes las exenciones, bonificaciones o modalidades de orden tributario establecidas en la legislación vigente, con respecto a los actos, contratos y demás operaciones con trascendencia fiscal a que dé lugar la actuación del Instituto en la forma en que se incorporen a las normas reguladoras de los impuestos respectivos.

Desde el punto de vista práctico, el sistema seguido no supone ciertamente una gran facilidad, ya que obligará a consultar preceptos repartidos por disposiciones dispersas no vigentes, cada vez más difíciles de hallar. Pero es preciso reconocer que la legislación fiscal suele ser cambiante y sus reformas condicionan el alcance con que los beneficios tributarios pueden aplicarse en cada momento; por eso, sin duda, los redactores del texto de la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario han preferido la remisión a las leyes agrarias anteriores, en relación con el sistema tributario vigente a una enumeración que, aun siendo de más fácil consulta, estaría expuesta a frecuentes alteraciones.

Con referencia a las leyes absorbidas en la de Reforma y Desarrollo Agrario, estudiaremos los beneficios fiscales en esta materia, según la legislación en vigor:

A) *La concentración parcelaria*

1. Están exentas las *transmisiones* y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria. Así lo dispone el artículo 65-1-20 del texto refundido, con remisión al artículo 79 de la Ley de Concentración Parcelaria de 8 de noviembre de 1962. Y en este precepto se señalaba que los actos que se realicen para llevar a cabo la concentración parcelaria o como consecuencia de ella, estarán exentos del Impuesto de Derechos Reales, así como del Timbre los documentos en que aquéllos se formalicen; igual exención se concede en las zonas de concentración, respecto de los actos y contratos por cuya virtud se incorpora a una parcela cualquier otro terreno colindante, de tal manera que la superficie total resultante de la incorporación no exceda del doble de la asignada a la unidad mínima indivisible en dicha zona.

2. En relación con la *Contribución Territorial Rústica*, la Ley de Concentración Parcelaria de 1962, en su artículo 80, establecía que la riqueza imponible total correspondiente a las zonas de concentración no podrá ser aumentada durante los veinte años siguientes a la fecha en

que por última vez hubiere sido fijada; mientras tanto se podrá recargar con un 5 por 100 la Contribución correspondiente a las fincas concentradas. En concordancia, el texto refundido de esta Contribución sienta en el artículo 27 que las bases liquidables de las parcelas concentradas no podrán ser superiores a las que tuviesen fijada en la fecha en que fuera publicado el Decreto de Concentración de la zona, pudiendo aplicarse en la cuota fija un recargo del 3 por 100 sobre la suma de cuota y recargos, mientras no se proceda a la fijación de nuevas bases imponibles sobre las fincas resultantes de la concentración. Y respecto a la cuota proporcional, las nuevas explotaciones resultantes de la concentración parcelaria disfrutarán de una bonificación del 95 por 100, durante diez años si, dada su entidad económica, no estaban sujetas a tributar por esta cuota antes de la concentración (art. 51 del texto refundido).

B) Colonización

1. En cuanto al Impuesto de *Transmisiones Patrimoniales*, gozan de exención las enajenaciones o adjudicaciones que con carácter definitivo otorgue el Instituto de los lotes integrantes de fincas parceladas a favor de los cultivadores concesionarios de las mismas y las transmisiones de tierras en exceso que, adquiridas por el Instituto se destinen por éste a los fines específicos de la Ley de 27 de abril de 1946 (colonizaciones de interés local) y a las necesidades de colonización de la zona regable (núms. 16 y 19 del art. 65 del texto refundido). Por remisión del artículo 94 de este mismo texto, tales actos y contratos se encuentran igualmente exentos del impuesto de Plusvalía.

La Ley de 21 de abril de 1949, modificada por la de 14 de abril de 1962, sobre Colonización y Distribución de la Propiedad de las Zonas Regables, en su artículo 34, declara exentas del Impuesto de Transmisiones:

— las adjudicaciones de unidades de explotación de tipo medio realizadas por el Instituto, en favor de propietarios afectados por el Plan General;

— las transmisiones que haga el Instituto en favor de los mismos propietarios, en compensación de los terrenos adquiridos para las instalaciones y obras que requiera la colonización,

— las transmisiones realizadas por el Instituto en favor de los propietarios de tierras reservadas, en compensación de las que éstos hubieran transmitido por permuta al Instituto o por haber sido expropiadas sobre los límites señalados en los proyectos de parcelación, siempre que estas transmisiones respondan a necesidades de la colonización.

Asimismo estarán exentas del Impuesto de Timbre (hoy de Actos Jurídicos Documentados), los documentos en que se contengan los actos y contratos anteriores a que se refiere la Ley que extractaremos.

Por responder a finalidades análogas de carácter social, el número 17 del artículo 65, declara exentas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, aun tratándose de simples sujetos particulares, las adquisiciones a título oneroso por cultivadores directos de parcelas o fincas rústicas en las que los propietarios hayan realizado mejoras importantes de cultivo, para facilitar su parcelación; se podrá justificar la concurrencia de estas condiciones, mediante certificación del I. R. Y. D. A. que se presentará en la Oficina Liquidadora competente.

2. Las leyes de Colonización también contenían normas favorables en materia de *Contribución Territorial*, que deben considerarse vigentes:

— la Ley de 1949, modificada por la de 14 de abril de 1962, concede todos los beneficios fiscales inherentes a las viviendas de renta limitada a las viviendas comprendidas en los Planes Generales de Colonización; por otra parte, los terrenos transformados en regadío, con arreglo a esta Ley, conservarán el mismo líquido o riqueza imponible en secano, durante un plazo de diez años siguientes a la declaración de puesta en riego;

— la Ley de 20 de julio de 1955 declaró la exención de la Contribución Territorial Urbana, por veinte años desde su edificación, respecto a las viviendas construidas por los propietarios de fincas rústicas, por aplicación de la Ley de Fincas Mejorables de 3 de diciembre de 1953, cediendo su uso gratuitamente a los obreros agrícolas ocupantes; la exención es absoluta y permanente para los edificios construidos por los mismos propietarios y que se destinen exclusivamente a escuelas gratuitas para los hijos de los obreros agrícolas,

— y la Ley de 12 de mayo de 1956 extiende los beneficios fiscales de la Ley de 1955 a las viviendas construidas voluntariamente por sus propietarios, dentro del perímetro de las fincas rústicas, cualquiera que fueren la situación y cabida de éstas, también con la condición genérica de que sean habitadas gratuitamente por los obreros agrícolas.

3. Por último, en materia de Colonización, señalemos que están exentos del Impuesto sobre las *Rentas del Capital* los intereses y primas de amortización de las obligaciones emitidas por el Instituto (art. 7.º-2 del texto refundido de 1967).

C) *Auxilios económicos a explotaciones*

La Ley de Reforma y Desarrollo Agrario, bajo el título de ordenación de explotaciones, reúne la normativa referente a los auxilios económicos—préstamos y subvenciones—destinados a obras y mejoras y cuya finalidad es obtener la viabilidad de las explotaciones, refundiendo las anteriores reglas de colonizaciones de interés local y ordenación rural.

La Ley de Colonización de Interés Local, de 27 de abril de 1946, concedía la exención del Impuesto de Derechos Reales a la constitución y extinción de los auxilios del Instituto, así como de las garantías de éstos. El texto refundido del Impuesto de Transmisiones lo reafirma en el número 18 del artículo 65, casi al pie de la letra.

La Ley de Ordenación Rural, de 27 de julio de 1958, hacía una remisión general a los beneficios fiscales concedidos por la legislación vigente. Son aplicables las exenciones que la Ley del Impuesto de Transmisiones en el número 8 del artículo 65 concede a las subvenciones, primas, anticipos sin interés y auxilios concedidos por Organismos autónomos y la más concreta del número 66, que se refiere a los préstamos otorgados por las Entidades oficiales de crédito y su modificación, amortización y extinción, pues aunque el I. R. Y. D. A. no tenga en sí mismo el carácter de Entidad crediticia, actúa en colaboración con el Banco de Crédito Agrícola, en virtud de convenios expresamente autorizados por los artículos 7, 179 y 280 de la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario. El artículo 287 de esta misma Ley declara explícitamente que estos préstamos se regularán por las normas del crédito oficial.

Hay, además de estas exenciones, una bonificación del 50 por 100 de la base liquidable en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concedida por el artículo 15 de la Ley de Ordenación Rural, para la adquisición de tierras con destino a constituir explotaciones viables, que alcancen las características adecuadas en las comarcas de actuación del I. R. Y. D. A. o zonas de concentración parcelaria; para obtener la bonificación debe presentarse en la Oficina Liquidadora certificación del Instituto con referencia al expediente administrativo tramitado.

D) *Las permutas agrarias*

Cuando tienen por objeto inmediato obtener la desaparición de enclaves, rectificación de linderos irregulares y la obtención de parcelas más aptas para su cultivo racional, las permutas que se realicen tienen una finalidad económico-social merecedora de protección fiscal.

La Ley de 11 de mayo de 1959 regulaba detalladamente la permuta

forzosa en los casos de parcelas enclavadas o semiencavadas en una finca mayor o de linderos muy irregulares, señalando el procedimiento que concluye con el otorgamiento por los interesados, o el Juez en caso de rebeldía, de la escritura correspondiente, estableciéndose en su artículo 10 la exención del Impuesto.

Y la Ley de Concentración Parcelaria de 8 de noviembre de 1962 contemplaba, en la Disposición final primera, la posibilidad de las permutas voluntarias de fincas rústicas para su agregación a otra colindante, elevando la cuantía exenta de 2.000 pesetas, que era la marcada en la legislación del Impuesto entonces vigente, hasta 40.000 pesetas, cifra más razonable, pero que ha vuelto a quedarse corta en la actualidad.

El texto refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales ha recogido ambos supuestos, declarando exentas en el artículo 65-1-21, las permutas forzosas, realizadas de conformidad con la Ley de 11 de mayo de 1959 (hoy, artículos 261 a 269 de la de Reforma y Desarrollo Agrario) y las efectuadas para agregar cualquiera de las fincas a otra colindante, siempre que la suma del valor comprobado de los bienes permutados no exceda de 40.000 pesetas y conste la permuta en documento que reúna los requisitos precisos, a tenor de la Ley Hipotecaria para su inscripción en el Registro de la Propiedad como una sola finca.

CONCLUSION

He querido hacer simplemente una exposición concisa de la sistemática fiscal del campo español, sabiendo de antemano que mi limitación de facultades y lo árido y extenso de la materia suponen una gran dificultad para alcanzar la meta propuesta.

Es un tema que viven apasionadamente los agricultores y sus consultas a los funcionarios que actúan en el ambiente rural son continuas y a veces angustiosas. Nuestra Agricultura no está excesivamente gravada en el papel, pero hay dos factores que no se pueden desconocer: por una parte, la casi imposibilidad que tienen los agricultores para repercutir sobre otros las cargas de que son sujetos pasivos; por otra, el control de la riqueza agrícola es tal que apenas cabe pensar, como ocurre en otros supuestos, en la posibilidad del fraude fiscal.

Si a esto se añade el cúmulo numeroso de pequeñas cargas, gabelas y derramas de variado tinte provincial, local o sindical que tiene que soportar el empresario agrícola, habrá que concluir que este sector en

la realidad está tan gravado como el industrial o de servicios, lo que viene a ser difícilmente soportable para una economía deprimida.

En cuanto a los aislados casos que presentan cariz favorable, bien justificados están los beneficios fiscales cuando tienen miras económicas o sociales concretas; pero debe suprimirse su carácter de excepción y tender a una reconsideración científica de las bases en que se apoye la política fiscal del campo, para que la empresa agraria tribute sin ahogos y dentro de sus posibilidades.

Mientras tanto, las cargas o beneficios son como son, y eso tan sólo he tratado de explicar. Ojalá lo haya conseguido, al menos, con la claridad deseada.

FRANCISCO CORRAL DUEÑAS
Registrador de la Propiedad