

La Contribución Rústica y la Empresa

La actual estructura de la contribución rústica es una estructura torturada y deforme. La concepción abstracta de la propiedad de la tierra, el decimonónico concepto de renta agraria, la falta de sentido empresarial y el desconocimiento del factor dimensión en la rentabilidad de la empresa, han hecho que la cuota fija, a la par que no es rentable para el Estado, no sea equitativa desde el punto de vista fiscal y requiera una nueva redacción legal. La cuota proporcional se ve frenada en toda su virtualidad, con evidente beneficio fiscal para las grandes fincas.

Nuestra actual Contribución Territorial rústica y pecuaria tiene más de cien años. Nació en 1845 con la reforma de Mon. Se llamó entonces «Contribución de Inmuebles, cultivos y ganadería», y consistió en una nacionalización de diversos impuestos regionales, como el «catastro» de Cataluña, la «talla» de Baleares, la «real contribución única» de Aragón, el «equivalente» de Valencia y la «contribución de paja y utensilios», así como la de «frutos civiles» de Castilla (1). Unificación, pues, de todos estos impuestos en uno de carácter nacional que había de gravar los rendimientos de la propiedad inmueble, tanto rústica como urbana (2), de los cultivos y de la ganadería.

La recaudación de esta contribución suponía en aquella fecha el 25 por 100 de los ingresos totales del Estado (3), mientras que en el año 1968 no llegó al 4 por 1.000 (4). Este impuesto ha venido a menos. Ha pasado de ser el

* Licenciado en Derecho. Profesor en la Escuela Superior de Técnica Empresarial Agrícola de Córdoba.

(1) Vide. L. Beltrán Flores, **Lecciones de Derecho Fiscal**, Valladolid, 1968, págs. 127-129.

(2) En la Ley de Presupuestos del año 1893 tuvo lugar la separación de las contribuciones rústica y urbana. Art. 29: «Desde el próximo ejercicio se repartirá y recaudará con separación la contribución urbana, la rústica y la pecuaria.»

(3) «Inmediatamente después de la reforma de Mon (...), los ingresos que proporcionaba equivalían al 25 por 100 de los totales del presupuesto...» Beltrán Flores, L., **Lecciones de Derecho Fiscal**, Valladolid, 1968, pág. 127.

(4) Según información del Ministerio de Hacienda, los ingresos por rústica ascendieron a 840.600.000 pesetas. Vide «Boletín Mensual de Estadística», núm. 294, pág. 125. Cifra sujeta a rectificación en el momento de la liquidación definitiva del presupuesto.

más rentable para el erario público, a ser el menos rentable de todos los impuestos directos e indirectos. Sin embargo, cosa curiosa, fue el caballo de batalla en la discusión de Cortes sobre el proyecto de Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (5), y «ha sido una de las claves del debate, posiblemente la de mayor carga, no sólo tributaria, sino política» (6) de la discusión en Cortes para la Ley de 30 de junio de 1969 sobre «Modificaciones parciales de algunos conceptos impositivos». El tema de la fiscalidad del campo es, entre los fiscales, el tema más polémico.

La fiscalidad del campo no podemos reducirla a la Contribución rústica. Para contabilizar todo lo que el campo paga de impuestos, para medir el volumen de renta agraria que fluye de las economías particulares al sector público, para determinar la presión fiscal que gravita sobre una explotación agraria, sobre una provincia o sobre una región económica, habría que analizar todo el sistema tributario. En la imposición directa, las rentas agrarias del propietario o del cultivador individual son **reconsideradas** en el impuesto general sobre la renta. En la agricultura asociada, las rentas agrarias, tras un tratamiento casi de trámite en la Contribución rústica, pasan a ser consideradas en el impuesto general. En cuanto a la imposición indirecta, tanto el tráfico de los bienes como el de los productos agrarios, es gravado. Si junto a estas grandes vías de canalización de las rentas agrarias hacia el sector público, analizamos las pequeñas arterias de recargos, cuota de la seguridad social y exacciones parafiscales, obtendríamos el cuadro completo de canalización de las rentas agrarias fluyendo hacia el sector público (7). Pero con qué presión, con qué volumen fluyen dichas rentas, qué bocado supone en las rentas agrarias particulares la exacción del Fisco, en qué medida esta exacción es reinvertida por el Estado en el mismo campo, éstas son todas preguntas que no tienen actualmente respuesta adecuada. Nosotros nos vamos a limitar a un punto concreto de la fiscalidad agraria: la contribución rústica, y de ella vamos a analizar en concreto su estructura, tal como la encontramos delineada en los textos legales, reparando especialmente en los temas que actualmente requieren reflexión doctrinal.

La estructura de un impuesto es su arquitectura, su armazón, las líneas que lo configuran. En nuestro sistema tributario actual, la Contribución rústica consta de dos piezas articuladas: la cuota fija y la cuota proporcional, pero dos piezas de distinta época. La cuota fija, podemos decir, supone el **substratum** histórico de la contribución; la cuota proporcional, su diseño moderno.

1.—CONSIDERACION DE LA CUOTA FIJA

La cuota fija ha sufrido en sus más de cien años de existencia una profunda involución. Desde 1845 hasta teóricamente 1906, el régimen de amilla-

(5) «No creo haya pasado inadvertido para la mayor parte de los lectores que pueda tener este trabajo que la oposición más enconada a la Reforma del Sistema Tributario llevada a cabo por la Ley 41 de 11 de junio de 1964, se centró en la Contribución Territorial, Rústica y Pecuaria.

»Para cualquier técnico medianamente versado en cuestiones fiscales, que atendiere exclusivamente a éstas, el hecho expresado no podía tener la menor justificación.» Gómez-Aparisi Pajares, R., *Contribución Territorial, Rústica y Pecuaria. Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema Tributario*, Madrid, pág. 7.

(6) Discurso pronunciado por D. Antonio Gómez Picazo en la sesión de Cortes de 30 de junio de 1969. «Boletín Oficial de las Cortes Españolas», núm. 1057, pág. 25787.

(7) Véase: «Servicio de Estudios en Barcelona del Banco Urquijo», *Tributación de la empresa agrícola en función de su tamaño*, Barcelona, 1964, págs. 11-12.

ramiento o de cupo vigía en todo el territorio nacional. Por virtud de la Ley sobre el Catastro parcelario de España de 23 de marzo de 1906, se implanta un nuevo régimen: el de cuota, que progresivamente habría de ir reconquistando el suelo nacional desde Granada hasta el norte de España. Verdadera obra de romanos la realización del Avance catastral, no por la perfección con que ha sido realizado, sino por su elevado coste, los esfuerzos que supuso y su duración de más de cincuenta años (8). El cambio que supuso la confección del Avance fue que ya no se señalaba por el Estado un cupo «a priori» que ingresar, ni tenía por ello lugar el repartimiento entre provincias, municipios y propietarios, sino que los ingresos del Estado por rústica serían el resultado de aplicar a los líquidos impositivos un tipo de gravamen. Este régimen de cuota es prácticamente subsumido en la Reforma de Navarro Rubio y forma lo que denominamos cuota fija.

1.1. ¿Qué grava la cuota fija?

La cuota fija grava las rentas agrarias que dimanen bien de la propiedad o posesión de bienes o derechos rústicos y pecuarios, bien del mero ejercicio de la actividad agrícola, forestal, ganadera o mixta (9). El que la cuota fija grave las rentas provenientes del mero ejercicio de la actividad agropecuaria es una novedad teórica de la Reforma de Navarro Rubio, que no tiene virtualidad alguna práctica (10). Tal vez con esta innovación doctrinal se nos insinúe una futura y posible evolución de la cuota fija hacia algún tipo de licencia fiscal, pero actualmente en la práctica nadie es gravado por el solo y exclusivo hecho de ejercer la actividad agropecuaria (11). Los arrendatarios, que ciertamente ejercen la actividad sin ser al mismo tiempo propietarios, no son gravados en la cuota fija, sino marginalmente en cuanto el canon arrendaticio sea inferior a la base liquidable del impuesto, y aun en este caso el aceptar la repercusión parcial de la cuota por la diferencia es una obligación

(8) García-Badell y Abadía, G.: Conferencia pronunciada el 14 de diciembre de 1964. «Se había profetizado en todas partes que el catastro iba a ser una panacea para la Hacienda Pública, ya que se descubriría con él grandes superficies ocultas, nuevos cultivos y riquezas importantes, y que el concluirlo iba a ser un gran negocio para el Estado. Y cuando ya casi terminado han visto las gentes que en los ingresos, la cuota del Tesoro que corresponde al campo español no excedía de 1.300 millones de pesetas, se han rasgado las vestiduras, obteniendo una conclusión que juzgan indiscutible y que es la siguiente: la necesidad de poseer unos ficheros con más de 70 millones de fichas y hojas catastrales y de 7 millones de propietarios, después de vivir los funcionarios en los pueblos muchos días, de redactar miles de impresos, barajando cifras y más cifras, para fijar extensiones, productos y gastos de cada cultivo y aprovechamiento, sabiendo que en esta labor exhaustiva ha intervenido una extensa organización de Ingenieros, peritos, administrativos, delineantes, etc., durante un período de muchos años, para llegar a obtener una contribución media por hectárea de 26 pesetas, no justifica esta labor tan colosal.»

(9) Art. 13 del Texto Refundido: «La cuota fija de la Contribución gravará 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.»

(10) Desde la reforma de Navarro Rubio es gravada autónomamente la ganadería independiente. Con anterioridad toda la ganadería era gravada adjetivamente como un recargo de la rústica. Continúan gravándose como recargo la ganadería dependiente, pero no la independiente. Estamos de acuerdo en que la ganadería independiente debe ser gravada autónomamente, pero en lo que disentimos es que sea gravada como actividad.

(11) Sería posible como licencia fiscal, parecida a la establecida en el impuesto sobre rendimientos del trabajo personal, en la que fueran gravados los agricultores y ganaderos, según el censo de que disponen las Hermandades Sindicales.

jurídico-privada y no tributaria (12). Puede ser que el legislador haya hecho mención de gravar las rentas provenientes del mero ejercicio de la actividad agropecuaria para justificar la inclusión posterior de la actividad ganadera independiente. Pero el gravar la actividad ganadera independiente es una elucubración legislativa innecesaria. Basta con ser propietario de la ganadería independiente—y se requiere serlo, aunque no se ejerza la actividad—para ser gravado con la cuota fija (13). Finalmente, cuando el texto legal enumera los sujetos pasivos de la cuota fija, nos habla de propietarios, usufructuarios, detentadores del dominio directo, y no nos habla de colonos, agricultores, ganaderos...

Por todo ello, la cuota fija no grava las rentas provenientes del mero ejercicio de la actividad agrícola, forestal, ganadera o mixta, sino sólo y exclusivamente las rentas provenientes de la propiedad o posesión de bienes o derechos de naturaleza rústica o pecuaria; es decir, genéricamente hablando, grava las rentas agrarias.

Analicemos estas rentas agrarias. Primeramente nos dice el texto legal (14) que serán gravadas indistintamente las rentas reales o potenciales. Es decir, no sólo son gravadas las rentas realmente obtenidas, sino las que se pudieron obtener; se grava no sólo la percepción de rendimientos, sino la susceptibilidad de obtención de rendimientos (15). La propiedad, pues, de la tierra o del ganado se concibe potencialmente, abstractamente. Es una fuente de rentas. No se concibe en estos primeros enunciados la tierra como factor de producción considerado independientemente de los restantes factores que intervienen en la producción agraria, ni mucho menos como un factor de producción cuyos rendimientos vengan incluidos en el beneficio neto de la explotación agraria, sino simplemente se concibe como una fuente de rentas para su propietario. Concepción abstracta de la propiedad de la tierra, inflada por la visión fisiocrática del campo que por su fertilidad da un producto puro, un plus regalado al esfuerzo productivo humano. Es interesante hacer notar esta concepción abstracta e inflada de la propiedad de la tierra, en cuanto obstaculiza la visión empresarial de la explotación agraria.

1.2. Elementos de la renta agraria.

Ahora bien, estas rentas agrarias que pueden ser reales o potenciales, he-

(12) Asimismo las estipulaciones pactadas en los contratos de arrendamiento para hacer derivar la carga fiscal de la cuota fija del arrendador al arrendatario tendrán virtualidad entre las partes, pero en nada cambia la situación jurídico-fiscal del propietario ante el Fisco.

(13) El ganadero independiente paga la cuota fija no porque ordeñe vacas, sino porque las vacas son suyas.

(14) Vide nota 9.

(15) Esta interpretación del término «potencial» viene respaldada por el artículo 2.º del Texto Refundido: «El hecho imponible en la Contribución se origina:

»a) Por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención de los rendimientos de los bienes, derechos y actividades calificados tributariamente de naturaleza rústica y pecuaria.

»b) Por la utilización, goce o posesión de los bienes que produzcan o puedan producir los expresados rendimientos.»

mos de desentrañarlas, pues la renta agraria que es gravada por la cuota fija es la suma algebraica de diversos elementos (16).

Primeramente incluye la renta dominical o renta de la tierra. Esta renta es la pieza cotizada por la economía clásica como objeto de gravamen, pues si se defiende a ultranza la neutralidad del impuesto, es indiscutible que el gravamen sobre la renta del propietario incide menos sobre el precio del trigo que el gravamen sobre el beneficio de la explotación. Pero renta dominical existirá en el caso que la finca esté arrendada, y no existirá en el caso contrario; sin embargo, fiscalmente, siempre una finca produce renta dominical, pues si no está arrendada podía estarlo. Nunca los arrendamientos rústicos han tenido un adecuado tratamiento fiscal. Siempre el arrendamiento es tratado marginalmente, en cuanto el canon arrendaticio es inferior o supera a la base liquidable. Ello es debido a la estimación excesiva que fiscalmente se le ha dado a la renta dominical, en contra de un menosprecio declarado del beneficio del cultivador. A mi modo de ver, la renta dominical no debería ser gravada en la contribución rústica, sino en el impuesto sobre las rentas de capital, de cuyo epígrafe tercero son exceptuados precisamente los arrendamientos rústicos y urbanos. Así serían correctamente tratadas las rentas dominicales que realmente existiesen en los casos de arrendamiento.

En segundo lugar, en la renta agraria se incluye el interés del capital circulante invertido anualmente en el cultivo. El capital circulante se concibe también abstractamente fingiendo un préstamo que el propietario-cultivador se hiciera a sí mismo, y prescindiendo totalmente de que dicho capital fuera ajeno. En pura ortodoxia fiscal, si dicho capital es ajeno, produce un interés que debe ser gravado en el impuesto sobre las rentas de capital; pero si el capital circulante es propio, su interés debe considerarse incluido en el beneficio global de la explotación. Se concibe, pues, al capital circulante abstracta y genéricamente, lo mismo que se concebía la propiedad de la tierra.

Finalmente, en la renta agraria se incluye el beneficio correspondiente al cultivador, hacia el cual diversos textos legales demuestran un declarado menosprecio. El beneficio del cultivador debe consistir en un moderado premio a su esfuerzo; en la determinación del líquido imponible, se ha de prescindir de la diligencia o negligencia del cultivador; el beneficio del cultivador se debe cifrar en un tanto por ciento del volumen total de gastos (17).

(16) Artículo 18 del Texto Refundido: «... En particular, la base imponible comprenderá la suma de las cantidades siguientes:

»a) La que en concepto de renta corresponde al propietario de la tierra, acrecida en el interés de los capitales invertidos anualmente en el cultivo.

»b) La que en concepto de beneficio corresponde al que cultiva la tierra.

»c) La que en concepto de beneficio y de interés de los capitales invertidos anualmente en la explotación pecuaria corresponda al sujeto pasivo del tributo.»

(17) Circular de rectificación de amillaramientos, 16 de diciembre 1878. «Pero este cálculo es preciso que se haga con exactitud remarcable, para que, como se ha dicho al hablar de las huertas, aparezca en consonancia el valor capital con el reditual de las fincas, y éste, o sea la renta del propietario, con el premio moderado que corresponde al colono por su trabajo y por el capital anticipado para los gastos de explotación. Esta observación importante es aplicable punto general a todos los objetos de riqueza, y por lo tanto excusaremos en adelante su repetición.»

Reglamento para rectificación de amillaramientos, 30 septiembre 1885. Se establece una evaluación especial o individual en los casos en que difiera sensiblemente el líquido imponible real del calculado. Para dicha evaluación especial son requisitos imprescindibles: «... segundo, que esa diferencia no proceda del mayor esmero o la mayor perfección de las labores, ni tampoco de los descuidos o negligencia de los dueños, arrendatarios o encargados de las fincas...».

Reglamento provisional, 23 de octubre de 1913. Artículo 25: «El beneficio del colono se estimará en un tanto por ciento de los gastos anuales.»

Tenemos, pues, que en el concepto de renta agraria que grava la cuota fija se incluyen tres elementos: la renta dominical o renta de la tierra, el interés del capital circulante y el beneficio del cultivador. Los tres elementos de la producción agraria son considerados aisladamente, no confundidos y amasados en el beneficio neto de la explotación agraria. Yo diría que en la cuota fija, en esta concepción de la renta agraria, no sólo no existe una mentalidad empresarial, sino declaradamente antiempresarial.

Si en el concepto de renta agraria advertimos una orientación antiempresarial, lo mismo advertimos en lo que podemos llamar parcelación catastral. Parcela catastral es «la porción de terreno cerrada por una línea poligonal que pertenece a un solo propietario, dentro de un término municipal» (18). Por lo tanto, una finca, soporte físico de la empresa agraria, al ser atravesada por una línea divisoria de municipios o por una vía terrestre o fluvial de dominio público, queda escindida en varias parcelas catastrales. Si no hubiera presidido la confección del catastro una confección abstracta de la propiedad de la tierra, se habrían respetado las extensiones superficiales de las explotaciones agrarias; pero ello no ha tenido lugar, y así tenemos que la estructura agraria catastral oculta el latifundismo y acentúa el minifundismo de nuestra estructura agraria real. Contra tres millones de explotaciones agrarias y millón y medio de propietarios, el catastro nos arroja seis millones de parcelas catastrales (19).

Una vez considerada la parcelación catastral, fijémonos en la subparcelación agronómica. La parcela catastral, en virtud de la calificación y clasificación agronómicas, puede quedar subdividida en múltiples subparcelas. La calificación tiene en cuenta las especies cultivadas y los sistemas de cultivo empleados. La clasificación atiende a la intensidad productiva del terreno. Depende, pues, de la multiplicidad de cultivos, de la diversidad de sus sistemas, de la variedad de las clases de tierras, el que la parcela catastral sea un todo uniforme o un verdadero mosaico agronómico-fiscal.

Si, finalmente, atendemos a la consideración económica de los rendimientos provenientes de las parcelas catastrales, vemos que toda la evaluación se refiere a la unidad superficial de la hectárea. Así, toda la finca, que ya ha sido parcelada y subparcelada, queda totalmente cuadrículada en el momento de evaluar económicamente sus rendimientos. Fiscalmente, para la cuota fija, es igual una finca de mil hectáreas que mil finquitas de una hectárea. Para la cuota fija, la dimensión de las explotaciones no tiene influencia alguna en la rentabilidad de la empresa, lo cual va en evidente beneficio de la gran propiedad y en evidente perjuicio de la pequeña propiedad.

En mi punto de vista, por la concepción abstracta e inflada de la propiedad de la tierra, por la orientación antiempresarial de la renta agraria que ha presidido la confección del catastro, por la falta de atención a la dimensión de las explotaciones agrarias, hemos asistido al fracaso político-fiscal mayor del siglo. De seis millones de parcelas catastrales, que suponen la confección de 60 millones de documentos catastrales, antes de la reforma de 1964, estaban exentas cerca de tres millones. Después de la reforma, y gracias a la actualización de bases operada en 1965, solamente han quedado exentas otras 2.200.000 par-

(18) Reglamento provisional, 23 de octubre 1913. Artículo 3.º

(19) Explotaciones: 3.000.411, según Censo agrario de 1962.

Propietarios: 1.582.706, según **Encuesta de equipamiento y nivel cultural de la familia**, realizada por el Instituto Nacional de Estadística.

Parcelas catastrales: 5.971.637. Vide: Fuentes Quintana, E., y Albiñana García-Quintana, C.: **Sistema fiscal español y comparado**, curso académico 1968-1969, pág. 109.

celas. Por todo lo cual, en la actualidad, tributan por cuota fija menos de un millón de parcelas catastrales, con una recaudación media de 26 pesetas por hectárea (20).

2.—CONSIDERACION DE LA CUOTA PROPORCIONAL

Si en la cuota fija advertimos una ausencia total de sentido empresarial, en la cuota proporcional el centro de gravedad del impuesto es la empresa agraria. Las parcelas se reagrupan, lindes o no, cuando se da una unidad orgánica de explotación, que en forma técnicamente autónoma tenga por objeto la producción ganadera, agrícola o forestal, y cuyos riesgos sean asumidos por el titular de la explotación (21). La propiedad de la tierra ha cedido el paso a la explotación agrícola. El propietario o usufructuario será sujeto pasivo de esta cuota en tanto sea el cultivador, si no, lo será el arrendatario. En cualquier caso lo será el titular de la explotación, que no se tiene que confundir necesariamente con el propietario de la tierra. El objeto de gravamen ya no será la renta dominical, ni el interés del capital circulante, ni el beneficio del cultivador, sino sólo y exclusivamente el beneficio neto de la explotación.

En la cuota proporcional advertimos, pues, una clara y decidida voluntad del legislador de constituir la empresa agraria en la unidad básica de imposición.

Pero esta clara orientación empresarial se degrada cuando reparamos en los sistemas de determinación de la base imponible. Para determinar cuántos han sido los beneficios netos de la explotación, la ley ofrece al contribuyente la opción entre dos posibles sistemas. El primero es el de estimación directa a partir de la contabilidad de la empresa. Este sistema hay que elegirlo expresamente, cosa que prácticamente no tiene lugar, por dos razones: primera, porque es más beneficiosa para la empresa una evaluación global, y si no lo fuera cabría posteriormente el recurso de agravio absoluto; y la segunda porque la elección de la estimación directa lleva implícito el que la empresa agraria lleve contabilidad y que la lleve en regla.

2.1. Evaluaciones globales

Por lo tanto, prácticamente la opción es clara. Casi nadie pide ser excluido del régimen de estimación objetiva, propio de las evaluaciones globales. Este régimen consiste en la fijación de unos módulos de rendimiento medio, confeccionados por unas Juntas Mixtas de funcionarios y contribuyentes. Pero estos módulos son establecidos con referencia a la unidad superficial de la hectárea. De nuevo queda la finca cuadriculada en hectáreas en el momento

(20) Vide obra citada en nota anterior.

(21) Artículo 34 del Texto Refundido: «A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se considerará como una sola explotación al conjunto de cabezas de ganado o cualquier extensión de terreno, aunque esté compuesto por varias parcelas, lindes o no entre sí, siempre que uno y otros constituyan una unidad orgánica que, en forma técnicamente autónoma, tengan por objeto la producción ganadera, agrícola o forestal, cuyos riesgos se asumen por la persona o entidad que las realiza.» Un análisis de este artículo lo encontramos en García Añoveros, J.: *La Contribución territorial, rústica y pecuaria*, «Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública», núm. 65-66, páginas 1339-1343.

de considerar económicamente sus beneficios, de nuevo la finca de mil hectáreas queda convertida en mil finquitas de una hectárea. La dimensión de la empresa agraria no juega papel alguno en la rentabilidad de la misma. Por lo tanto, la cuota proporcional, de tan clara orientación empresarial, retrocede a los métodos de fijación de las bases imponibles propios de la anacrónica cuota fija, beneficiando declaradamente a la gran explotación en contra de la mediana (22).

Ahora bien, en la ley se asigna a estos módulos de rendimiento, fijados anualmente por las Juntas Mixtas, una función adjetiva en relación con la cuota fija. La cuota fija lo es durante un quinquenio. En el quinquenio siguiente sus bases son automáticamente revisadas en función de la media aritmética que arrojen los módulos establecidos en el quinquenio anterior. Los módulos fijan el beneficio neto por hectárea de cultivo; en la cuota fija se gravan las rentas agrarias, que no se corresponden con el beneficio neto de la explotación. En consecuencia, al aplicar esta técnica de revisión de las bases tributarias de la cuota fija en función de los módulos propios de la cuota proporcional, se está desnaturalizando la estructura de la cuota fija, tal como la encontramos diseñada en la ley.

Vemos, pues, que la técnica propia de la cuota fija de referir las rentas agrarias a la unidad superficial de la hectárea, es adoptada en el régimen de estimación objetiva de la cuota proporcional. Por el contrario, los módulos de la cuota proporcional son utilizados para determinar la cuantía de las rentas agrarias de la cuota fija. Ello nos hace concebir a ambas cuotas como dos hermanas siamesas, amenazadas las dos de muerte y necesitadas de una urgente intervención quirúrgica.

En el año 1966 no llegaron al 50 por 100 las Juntas Mixtas que fijaron sus módulos; en el año 1967 no llegaron al 30 por 100. De la recaudación presupuestada para 1966 en 500 millones, sólo se recaudaron 25. De los 630 millones de 1967 no se recaudó absolutamente nada (23). Prácticamente la cuota proporcional ha sido un fracaso político-fiscal. Por ello el Ministerio de Hacienda optó por la supresión de la cuota proporcional en el proyecto de Ley sobre «Modificaciones parciales de algunos conceptos impositivos» (24). Ello suponía un retroceso en el sistema tributario inaugurado en 1964, suponía el abandono de la orientación empresarial de la contribución. Asimismo suponía abandonar la estimación directa y real de los beneficios de las explotaciones agrarias (25). Por ello, la Comisión de Hacienda de las Cortes, con mejor criterio, juzgó que la cuota proporcional no debía desaparecer, sino simplemente encauzarse. Entre las medidas tomadas, destacamos la autorización legislativa concedida al Ministro de Hacienda, para que pueda autoritativamente excluir

(22) García Añoveros, J.: En *Contribución territorial, rústica y pecuaria*, «Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública», núm. 65-66, pág. 1351: «Si consideramos las características de este sistema, que se configura en la Ley como preponderante, aparece en la regulación de este impuesto una contradicción, ya antes apuntada. En el sistema de estimación objetiva la explotación pierde su unidad; y si una explotación con cierta variedad de aprovechamientos o cultivos, sus rendimientos se determinarán en diversas Juntas, cada una de las cuales fijará los rendimientos para el cultivo correspondiente, sin tener en cuenta los demás de una explotación: es decir, la explotación queda reducida a una suma de fincas o parcelas o subparcelas que son objeto de consideración aislada a efectos de fijar la base imponible por este sistema.»

(23) Vide: Gómez-Picazo, A.: Discurso pronunciado en Cortes para la defensa del Dictamen de la Comisión de Hacienda, sobre *Modificaciones parciales de algunos conceptos impositivos*, «Boletín Oficial de las Cortes Españolas», núm. 1057, págs. 25787-8.

(24) Proyecto de Ley: «Boletín Oficial de las Cortes Españolas», núm. 1030.

(25) Vide nota 23.

del sistema de evaluación global a las fincas cuya base imponible supere la cifra de 400.000 pesetas (26). Al poner este límite, creo que en el momento actual, esta medida no tendrá más alcance que la de realizar una experiencia de laboratorio para la aplicación de la estimación directa.

2.2. Dificultades

Dos dificultades graves se oponen a este ensayo:

1.º) En la contabilidad mercantil son tradicionalmente imprescindibles los documentos escritos; en la agraria la mayor parte de las operaciones económicas se realizan sin esta formalidad. Por lo tanto, la comprobación inspectora de los diversos apuntes contables no podrá ser llevada a cabo debidamente por falta de justificantes (27).

2.º) El empresario individual agrícola, cuya base imponible exceda las 400.000 pesetas, tendrá que llevar una contabilidad, pero sólo en virtud de una obligación tributaria formal, cuyo incumplimiento no tendrá más consecuencia que el levantamiento de un acta inspectora que derive la estimación de la base imponible a los Jurados Tributarios, y seguramente la aplicación de una sanción pecuniaria que siempre será más barata que el coste de la contabilidad.

Juzgamos, pues, que dicha medida a la par de tener reducido alcance, pues son muy pocas las fincas que superan el límite establecido, será prácticamente inviable en cuanto se encontrará con una resistencia pasiva del contribuyente legalmente insalvable.

Mientras esperamos el éxito o el fracaso de la referida medida, podemos preguntarnos en qué consiste la contabilidad que servirá de base a la estimación directa. El artículo 41-b del Texto Refundido de la Contribución rústica nos habla de una contabilidad **elemental**. Por contabilidad elemental entiende la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de diciembre de 1965 «aquella que se limite a consignar, debidamente sistematizados, los elementos de beneficios o pérdidas que integren el resultado económico de un ejercicio». Sus apuntes contables pueden quedar reducidos a las operaciones de adeudo o abono determinadas por ingresos y gastos que no afecten al activo fijo. Y es potestativo para el contribuyente tener en cuenta las amortizaciones del activo fijo percedero y aquellos conceptos que sin requerir movimiento de efectivo entrañen significación de beneficio o pérdida.

Esta contabilidad tan elemental es enriquecida posteriormente por la misma orden, cuando exige tantas cuentas como cultivos, aprovechamientos o actividades puedan realizarse en la explotación. El multiplicar estas cuentas parciales obliga a la apertura de una cuenta de gastos generales, que podrá tener tantas cuentas divisionarias como se juzguen necesarias para el adecuado tratamiento de las amortizaciones, los intereses de los capitales ajenos, los gastos de conservación, cánones de arriendo...

(26) Vide nota 23.

(27) Vide Gómez-Aparisi Pajares, R.: *Contribución territorial, rústica y pecuaria. Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema Tributario*, Madrid, págs. 13-18.

V. THEOTONIO

La contabilidad elemental ya no va siendo tan elemental. Antes o después para la recta determinación del beneficio neto de la empresa agraria, tendrá que imponerse legalmente una contabilidad científica, un plan contable fiscal de la empresa agraria. Solamente con la estimación directa y real del beneficio neto puede entrar la Contribución y en concreto la cuota proporcional por los cauces de equidad, rentabilidad, flexibilidad y racionalidad propios de cualquier impuesto.

3.—CONCLUSION

Resumiendo, tras estas reflexiones sobre las cuotas fija y proporcional, podemos decir que la estructura actual de la Contribución rústica es una estructura torturada y deforme. La concepción abstracta de la propiedad de la tierra, el decimonónico concepto de renta agraria, la falta de sentido empresarial y el desconocimiento del factor dimensión en la rentabilidad de la empresa, han hecho que la cuota fija, a la par que no es rentable para el Estado, no sea equitativa desde el punto de vista fiscal y requiera una nueva redacción legal. La cuota proporcional, con decidida orientación empresarial, se ve frenada en toda su virtualidad, en cuanto está sometida prácticamente a una estimación de bases en régimen de evaluación global con técnica propia de la cuota fija, que convierte la finca de mil hectáreas en mil finquitas de una hectárea, con evidente beneficio fiscal para las grandes fincas. Ello ha llevado a decir que está por escribir la historia de la tributación de las grandes fincas rústicas de España. Esperemos que el ensayo de laboratorio que va a tener lugar, si el Sr. Ministro de Hacienda hace uso de la autorización legislativa que le ha sido concedida el 30 de junio pasado, arroje luz para una nueva, moderna, equitativa y justa estructura de nuestra Contribución rústica (28).

(28) El Sr. Ministro de Hacienda ha hecho uso de esta autorización, acordando, por Orden de 23 de julio de 1969, la aplicación integral del régimen de estimación directa a las explotaciones agrícolas con una base superior a 400.000 pesetas, a partir del 1 de enero de 1970.

Posteriormente, en la Orden de 19 de noviembre, se han aprobado los registros contables que han de ser llevados por los contribuyentes de rústica sometidos al régimen de estimación directa.

En la Resolución de 9 de diciembre, la Dirección General de Impuestos Directos establece el plazo para el cumplimiento del requisito de diligenciado de dichos libros-registro, y en la Instrucción del día 11 se dan normas para su utilización. Estas normas han sido complementadas por la Orden de 24 de febrero de 1970, cuya novedad consiste en autorizar la llevanza de la contabilidad por partida doble, ajustada a los libros del Código de Comercio, en sustitución de los libros-registros.