



FUNDAMENTOS TEORICOS PARA UNA LEGISLACION TRIBUTARIA EN EL SECTOR AGROPECUARIO

FUNDAMENTOS TEORICOS PARA UNA
LEGISLACION TRIBUTARIA
EN EL SECTOR AGROPECUARIO

Estudio preparado para la Oficina Regional
para la América Latina

por

J. M. Gimeno Sanz

Reducido y publicado

por la

Subdirección de Legislación, Oficina Jurídica

ORGANIZACION DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA AGRICULTURA Y LA
ALIMENTACION

Roma, 1975

Las denominaciones empleadas en esta publicación y la forma en que aparecen presentados los datos que contiene no implican de parte de la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación, juicio alguno sobre la condición jurídica de países, territorios, ciudades o zonas, o de sus autoridades, ni respecto de la delimitación de sus fronteras o límites.

M-00

ISBN 92-5-300133-X

Este libro es propiedad de la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación, y no podrá ser reproducido, ni en su totalidad ni en parte, por cualquier método o procedimiento, sin una autorización por escrito del titular de los derechos de autor. Las peticiones para tal autorización especificando la extensión de lo que se desea reproducir y el propósito que con ello se persigue, deberán enviarse al Director de Publicaciones, Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación, Via delle Terme di Caracalla, 00100 Roma, Italia.

© FAO 1976

PREFACIO

El presente estudio fue preparado por el Sr. José M. Gimeno Sanz como consultor de la Oficina Regional de FAO para América Latina, con financiamiento de la Fundación Ford, para ser referido especialmente al caso de Chile, sobre el cual contenía originalmente abundantes y detallados datos.

Una primera versión amplia fue publicada mimeografiada con el nombre de "Incidencia de la Tributación en el Desarrollo Agropecuario, con Especial Referencia a la Experiencia Chilena", en la cual esta Subdirección advirtió que incluía enfoques conceptuales, propuestas de soluciones y, sobre todo, legislación comparada, que le daban un valor de alcance general.

Desde el punto de vista de esta Subdirección, nos ha parecido que el estudio, aparte de su valor técnico propiamente dicho, comprende un análisis tan amplio de la materia respectiva que bien se le puede utilizar como basamento teórico por parte de quien desee examinar críticamente la legislación tributaria agrícola de un país determinado. De ahí que, de acuerdo con el autor y con el Sr. Pedro Moral López, quien como Representante Regional a.i. de FAO para América Latina ha sido un gran impulsor del estudio, hemos creído conveniente publicarlo con el título actual en una versión que, reducida en un primer momento por el Sr. Gimeno S., la hemos acortado aún más suprimiendo algunas partes que atañían muy detalladamente al caso chileno y cuya supresión, creemos, no le resta valor a la obra.

Esperamos con la presente publicación haber contribuido a divulgar un aporte científico, tanto más útil cuanto que no parece sobreabundante la bibliografía en una materia tan importante como es la tributación agropecuaria.

D.A.Caponera
Jefe de la Subdirección
de Legislación
Oficina Jurídica

SUMARIO

	<u>Página</u>
<u>INTRODUCCION</u>	1
<u>CAPITULO I: DEFINICIONES</u>	3
1. Tributo	3
2. Cuasitributos, subsidios y cuasisubsidios	4
<u>CAPITULO II: OBJETIVOS DE LA TRIBUTACION</u>	6
1. Fiscales	6
2. Parafiscales o finalistas	7
2.1. Por la sola sanción del tributo, independientemente del destino que se asigne a los recursos	7
2.1.1. Sociales	7
2.1.2. Económicos	9
2.2. Por el monto y destino que se acuerde a los recursos tributarios	10
2.2.1. Destino sectorial de las cantidades recaudadas	10
2.2.2. Tributación e inflación	10
2.3. Correlación y complementariedad entre los distintos objetivos fiscales y parafiscales	12
<u>CAPITULO III: RELACION ENTRE LA TRIBUTACION Y OTRAS POLITICAS DE ESTIMULOS ECONOMICOS: PRECIOS. CREDITO Y COMERCIALIZACION</u>	14
<u>CAPITULO IV: LA TRIBUTACION EN LOS PAISES SOCIALISTAS</u>	17
1. Hacienda estatal	17
1.1. Diferentes tipos de hacienda estatal	17
1.2. La tributación en la hacienda estatal	17
2. Hacienda cooperativa	18
2.1. La tributación en la hacienda cooperativa	18
3. Hacienda campesina	18
a. Explotación campesina familiar	18
b. Hacienda auxiliar	19
<u>CAPITULO V: PARTICULARIDADES ESPECIFICAS, A NIVEL DE CADA PAIS, DE LAS POLITICAS TRIBUTARIAS</u>	20
1. Decisión política: qué se quiere hacer	20
1.1. Prioridad de los efectos fiscales	20
1.2. Prioridad de los efectos sociales	21
1.3. Prioridad de los efectos económicos	21
2. Imposición de los hechos y circunstancias existentes: qué se puede hacer	21

	<u>Página</u>
3. Cómo realizar lo que se quiere y puede hacer	23
CAPITULO VI: <u>ALGUNAS CAUSAS QUE ENTORPECEN, EN LA PRACTICA, EL ADECUADO DISEÑO DE LAS POLITICAS TRIBUTARIAS</u>	24
1. Errores en la formulación del complejo normativo respectivo	24
2. Falta de una adecuada promoción estatal encaminada a destacar los efectos fiscales y parafiscales de la tributación	25
3. Resistencia del sector latifundista al diseño de impuestos eficientes en términos fiscales y parafiscales	26
4. Ubicación dual de los tributos agropecuarios que son, a la vez que tributos, instrumentos de política para el desarrollo del sector	26
5. Falta de apoyo en los demás elementos e instrumentos de la planificación agrícola	28
CAPITULO VII: <u>CIERTAS CARACTERISTICAS ESENCIALES DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS PARA ASEGURAR SU EFICIENCIA</u>	29
1. Sencillez	29
2. Coherencia	29
3. Estabilidad	29
4. El caso chileno	30
5. Flexibilidad	31
6. Liquidez	31
CAPITULO VIII: <u>CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS Y SU IMPORTANCIA ECONOMICA Y SOCIAL</u>	33
1. Impuestos directos e indirectos	33
2. Impuestos globales y sectoriales	34
3. Impuestos proporcionales y progresivos	35
4. Impuestos nacionales y regionales o locales	36
CAPITULO IX: <u>CAPACIDAD TRIBUTARIA DEL SECTOR</u>	37
1. Consideraciones generales	37
2. Los subsidios	39
3. Los cuasi-tributos y los cuasi-subsidios	39
3.1. Consideración global	39
3.2. Los precios	40
3.3. Crédito	40
CAPITULO X: <u>ANALISIS DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS QUE AFECTAN AL SECTOR</u>	41
1. Impuesto territorial	41
1.1. Importancia fiscal y parafiscal	41
1.1.1. Consideraciones generales	41

	<u>Página</u>
1.2. Determinación del monto imponible	46
1.2.1. Consideraciones generales	46
1.2.2. Bienes comprendidos en los avalúos	47
1.2.3. Criterios adoptados a los efectos de la tasación de los suelos	48
1.2.4. Reajuste periódico de los avalúos	53
1.3. Resumen	55
2. Impuesto a la renta	56
2.1. Sistema vigente en Chile	56
2.2. Sectorialidad o globalidad	57
2.3. Proporcionalidad y progresividad	58
2.4. Naturaleza de los ingresos gravados: reales (efectivos) o presuntos (fictos)	58
2.5. Conclusiones	66
3. Impuestos al comercio exterior	67
3.1. Impuestos a las exportaciones	67
3.1.1. Consideraciones generales	67
3.1.2. Los impuestos a las exportaciones propiamente dichos	71
3.1.3. El draw-back	71
3.1.4. El tipo de cambio	73
3.2. Impuestos a las importaciones	73
3.2.1. Impuestos propiamente dichos y depósitos	73
3.2.2. El tipo de cambio	73
3.3. Análisis conjunto de los tributos a las exportaciones y a las importaciones	73
3.4. La integración económica multinacional	74
4. Impuesto a la compraventa	80
5. Impuesto "único al agro"	83
6. Impuestos globales (a la renta y al patrimonio) dentro del contexto del impuesto único	87
7. Participación de las distintas herramientas tributarias en la imposición total del sector	88
CAPITULO XI: <u>TRIBUTACION Y REFORMA AGRARIA</u>	89
1. Financiamiento de la Reforma Agraria	89
2. La Reforma Agraria a través de la tributación	90
3. La tributación de las unidades de producción generadas en el proceso de reforma agraria	91
4. Los avalúos y su implicancia en los procesos de reforma agraria y planificación	95

	<u>Página</u>
CAPITULO XII: <u>TRIBUTACION Y EMPLEO DE MANO DE OBRA</u>	96
1. En el sector tradicional	96
2. En el sector reformado	96

INTRODUCCION

1. El tributo constituye un aporte fundamental de los ciudadanos y las empresas a la comunidad y al Estado, suministrando a éste los recursos necesarios para el logro de sus fines.

Cualquiera que sea la ideología de los países en que se sanciona, la tributación es, por esencia, la política "social" dentro de las políticas económicas que dicen relación con el desarrollo planificado del sector agrícola. En efecto, si el precio es la suma que el productor recibe por un producto y el crédito constituye la cantidad que se entrega al empresario rural, con obligación de reintegro, para financiar su explotación, el tributo, por el contrario, representa lo que el agricultor da a la comunidad. En otras palabras: es el aporte, coercitivo en su forma pero solidario en su contenido, de los agricultores al Estado para financiar las necesidades y el desarrollo de la sociedad en que viven.

2. En la medida que en la mayor parte de los países en vías de desarrollo la agricultura tiene una significación sustancial en términos de población, producto y exportaciones, inevitablemente la tributación constituirá una herramienta no despreciable a los efectos fiscales lo que, indefectiblemente, según se espera demostrar en el presente estudio, producirá ciertas consecuencias económicas y sociales en el sector. La tributación, pues, no puede sino que debe interesar al planificador agropecuario exigiéndole una participación en la materia, hasta ahora, en general, inexistente.

3. Múltiples son las áreas donde compete a la tributación significación trascendente:

a. Cuando se reduce la participación de la recaudación tributaria en el financiamiento del gasto público (caso de Chile), se produce un agudo proceso inflacionario y/o un creciente endeudamiento externo, con los efectos generales y sectoriales que serán oportunamente analizados.

b. La integración regional (ALAC, Pacto Andino) en gran parte se realiza a través de medidas de orden tributario que deben implicar, no sólo la supresión de los aranceles aduaneros para las importaciones de la región, sino también aranceles externos comunes frente a terceros países y, en definitiva, la propia armonización de las políticas impositivas vigentes dentro de cada uno de los distintos Estados del área.

También inciden sobre el agro de los países en vías de desarrollo, los gravámenes de los países desarrollados que afectan las importaciones de aquéllos hacia éstos y subsidia las exportaciones de éstos hacia aquéllos. Inclusive, a nivel del área latinoamericana, es manifiesto el mayor interés por estudiar los efectos económicos y sociales de tales gravámenes y subsidios, con prioridad a los resultantes de los propios tributos que cada uno de los Estados de la región sanciona internamente.

c. La tributación es una constante histórica en términos de tiempo y espacio. Están sujetos a impuestos los hacendados norteamericanos y los koljosianos soviéticos, los agricultores ingleses y los campesinos polacos, los empresarios rurales españoles y las haciendas cooperativas de trabajo agrícola búlgaras.

En Latinoamérica, salvo casos de excepción (Cuba y Venezuela por ejemplo) ^{1/} los países se han mostrado sumamente interesados en la formulación de adecuadas políticas impositivas. Así, los Gobiernos que desean realizar ciertos avances en el desarrollo económico y social del agro prescindiendo o, por lo menos, no enfatizando en el empleo de instrumentos más

^{1/} En Cuba ello se justifica en la medida que no existe un régimen de cooperativas de producción, como el prevaleciente en otros países del área socialista. A su vez las haciendas estatales operan según el sistema presupuestario de gestión. Por su parte Venezuela tiene, dentro del continente, el sector agropecuario más marginal respecto al resto de los sectores económicos.

directos o compulsivos (Uruguay, Argentina, Brasil) 1/ han intentado en repetidas oportunidades el diseño de sistemas impositivos que permitieran dicho desarrollo.

Curiosamente, los países que registran una tendencia radicalmente opuesta (caso de Chile hasta fecha reciente), como se pretende demostrar en el curso de esta investigación, tenían igual o aun mayor necesidad de contar con un esquema tributario eficiente. Para otros Estados del área (países centroamericanos) los tributos constituyen un instrumento fundamental para canalizar adecuadamente, en beneficio de la comunidad, parte de las utilidades de las empresas agropecuarias de capital extranjeras.

4. Conviene precisar desde la introducción, aunque parezca obvio, que la tributación no es la "panacea universal" que consigue, por sí sola, la justicia social en el agro y su despegue económico.

El Profesor Richard Bird de la Universidad de Toronto en su reciente tratado sobre los impuestos territoriales, critica reiteradamente a quienes pretenden, en términos inmediatos y absolutos, transformar dichos impuestos en una "herramienta que puede lograr todos los objetivos en beneficio de todos los hombres". 2/

Pero en todo caso cabe preguntarnos qué aspectos, decisiones o políticas pueden promover, por sí solos, independientemente de los demás, el desarrollo acelerado del sector.

Demonstrar la necesidad de integrar adecuadamente la política tributaria con el resto de las políticas en una planificación nacional constituye, precisamente, uno de los objetivos de este estudio.

5. Otra puntualización parece de interés. Es obvio que no podemos asegurar, para cada uno de los países citados, que la legislación impositiva señalada esté hoy vigente. Es probable que en muchos casos así no sea, en atención a una dinámica de cambios especialmente activa en la materia. De todos modos esa circunstancia no es importante en razón de que más que las normas vigentes, interesan las que han sido dictadas y su relación con ciertos efectos fiscales, económicos y sociales.

1/ Véase en Uruguay los impuestos a la renta presunta sancionados por leyes de 1960 y 1968. En Brasil, a manera de ejemplo, pueden citarse, las disposiciones pertinentes del Estatuto de la Tierra sancionado en 1964. En Argentina, se sancionó un impuesto único a la renta potencial de la tierra. Estos tributos serán examinados con más detalle en el Capítulo de "Análisis de los distintos tributos que afectan al sector".

2/ Véase Richard M. Bird: "Taxing Agricultural Land: A Survey and Appraisal", 1972.

CAPITULO I: DEFINICIONES

1. Tributo

Conforme a una conocida definición, tributos serian: "Las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". 1/

Esta definición limita, injustificadamente, su ámbito de competencia, pues han tenido y tienen vigencia bastante difundida los gravámenes en especie. No otra cosa son, por ejemplo, muchas veces "las entregas obligatorias" 2/ de los países socialistas.

Igualmente el producto del gravamen puede destinarse a un Fondo administrado, en mayor o menor medida, por los propios contribuyentes; lo que no quita a aquél su carácter de tributo, en cuanto es impuesto coercitivamente por el Estado que fija las normas conforme a las cuales debe manejarse.

Así, en Chile se ha sugerido la supresión total o parcial de las exenciones impositivas en beneficio de las cooperativas y las unidades del sector reformado creándose, con el producto de los nuevos tributos, Fondos de Desarrollo cooperativo o para el financiamiento de los Consejos Comunales Campesinos respectivamente. 3/

Por último, cabe señalar que en ciertas oportunidades el Estado se autoexige, en alguna medida, el pago de gravámenes, en particular respecto de aquellos organismos del sector público que actúan con cierta autonomía financiera y administrativa 4/ o a aquellas unidades de producción mixta constituidas por el Estado y los campesinos. 5/

Es en función de las puntualizaciones precedentes que una definición más ajustada del término tributo indicaría que lo constituyen las prestaciones en dinero o especie que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de ciertos fines.

La definición anterior no obsta a que sea imprescindible, en general, para aplicar tributos la no presencia de una agricultura de subsistencia. Cuando los campesinos sólo pueden extraer del suelo lo estrictamente necesario para subsistir, consumiendo la casi totalidad de sus cosechas, no es razonable pensar que el Estado puede imponerles ciertos pagos. Pero el principio es válido siempre que se refiera a todo el sector considerado en su conjunto. Cuando sólo parte de los productores rurales se encuentran en la hipótesis antedicha, es dable aplicar un adecuado esquema tributario sobre el resto del empresariado agrícola. Las proposiciones de rediseño de la política impositiva chilena han siempre marginado de los gravámenes sugeridos a los minifundistas.

Los tributos representan el mayor volumen de las entradas del presupuesto corriente de una nación. Son tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Los primeros tienen como elemento propio el de la independencia entre la obligación de pagar el tributo y-la actividad que el Estado desarrolla con su producto.

1/ La presente definición es la que aparece inserta en el modelo de Código Tributario, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, Unión Panamericana - Secretaría General, Washington D.C., 1967.

2/ La "entrega obligatoria" es una prestación en especie que el Estado, precisamente en ejercicio de su poder de imperio, exige a los agricultores, en cantidades y condiciones variables según los países y regiones. Cuando la entrega obligatoria se retribuye mediante el pago de un precio artificialmente bajo, estaríamos en presencia de un cuasi-tributo.

3/ Los Consejos Comunales Campesinos constituyen la expresión, a nivel de Comuna, de toda la clase campesina.

4/ Ello tiene especial interés, como habrá oportunidad de verse más adelante, en los países del área socialista.

5/ Por ejemplos las Sociedades Agrícolas de Reforma Agraria (SARAS) constituidas en Chile entre la Corporación de la Reforma Agraria (CORA) y los campesinos.

El presente estudio analiza y considera, básicamente, impuestos 1/. No sólo porque ellos constituyen los tributos de mayor significación en términos cuantitativos, sino también porque objetivo fundamental de este trabajo es la consideración de los efectos socio-económicos de la tributación, prescindiendo del destino a que están afectas las recaudaciones.

Es siempre discutible el criterio a seguir para determinar los impuestos que deben atribuirse a un sector de la economía. Ello dependerá, en definitiva, entre otros factores, de la naturaleza del impuesto (directo o indirecto), de su traslatividad, determinada por la elasticidad de la demanda, la intervención del Gobierno en materia de fijación de precios, etc.

A manera de ejemplo, los impuestos a las importaciones, si se sigue un criterio estrictamente de caja, gravan al sector importador, si se sigue el criterio de la primera traslación gravan al sector terciario (intermediario), si se tiene en cuenta la última traslación, gravan al sector agropecuario y por fin, si se califican en función de su difusión, gravan el consumo.

La tributación constituye un poderoso estímulo económico, en general desaprovechado, para promover el desarrollo sectorial. En el orden social, es una de las más importantes herramientas para asegurar una justa y equitativa distribución del ingreso. Por último, es común que los Gobiernos carezcan de los recursos necesarios para financiamiento de sus Planes de Desarrollo, a pesar de lo cual, la mayoría de las veces, cuando se examinan presuntas hipótesis de imposición excesiva, es dable apreciar que, en general, se está ante una selección indebida de los instrumentos fiscales y no frente a una carga tributaria global extraordinariamente exagerada.

Por otra parte, muchas veces los consumidores a quienes se ha trasladado el tributo 2/ pueden devolver el peso del impuesto a las economías que se lo trasladaron, por la vía de un alza en los salarios que va a incidir sobre los costos de producción (retrotraslación).

Por último, la evasión impositiva puede no sólo ser ilegal (fraude y contrabando), sino también lícita, por la vía de abstenerse de adquirir o usar los artículos gravados, o bien reemplazarlos, cuando procede, por sucedáneos, 3/ o de evitar efectuar actos sujetos a impuestos, etc. 4/.

2. Cuasitributos, subsidios y cuasisubsidios

La magnitud de los tributos pagados por la agricultura y ganadería no permite, por sí sola, evaluar el aporte neto real del sector, ya que el Estado les impone, además, a los productores egresos adicionales (cuasi-tributos) y lo beneficia por otra parte con aportes por concepto de subsidios y bonificaciones.

1/ Sin perjuicio de algunas contribuciones "especiales" como la de la seguridad social.

2/ En Chile a veces la traslación ha sido no de hecho sino legal. Por ejemplo, en el impuesto a la compraventa de bienes muebles e impuesto a los intereses bancarios.

3/ Ante una alza de los impuestos a los alcoholes se limita su consumo; frente a un aumento de tributos al café se le reemplaza por el té, etc. Oportunamente se examinarán varios ejemplos.

4/ Por ejemplo, en una época se alzó en Chile en forma considerable el impuesto a las transferencias de acciones y valores bursátiles, lo que produjo una baja considerable de las transacciones de las bolsas de comercio. Dicha disposición fue posteriormente derogada.

Por ejemplo, en Chile históricamente la fijación de tipos de cambios diferenciales, las limitaciones y prohibiciones al comercio exterior, la fijación oficial de precios y aun el sistema crediticio, han o pueden haber constituido, en ciertos períodos, verdaderos cuasi-tributos o cuasi-subsidios, que significaron, al margen de las arcas fiscales, traspasos adicionales de ingresos del agro, en beneficio de los demás sectores económicos o Viceversa. Estos traspasos de ingresos son, sin lugar a dudas, singularmente importantes. Así, según una investigación realizada por el Instituto de Economía de la Universidad de Chile, en el período 1950-1956, la magnitud del cuasi-tributo operado en el valor de la producción agropecuaria chilena por efecto del control del comercio fue, de por sí, varias veces superior a la del total de los impuestos pagados al fisco por el agro 1/.

Aun cuando, obviamente, no se pretende, a través de los conceptos vertidos, abarcar en el estudio o investigación la totalidad del "universo agrícola", las consideraciones expuestas y las que se realizarán oportunamente resultan fundamentales para ponderar la "carga" que pesa sobre el sector y la íntima correlación entre las distintas políticas económicas.

Así, es evidente que la política de precios 2/ determina la tributaria y viceversa. Precios artificialmente bajos suponen, casi' indefectiblemente, la existencia de subsidios y una limitante seria a la imposición. Por el contrario, precios rentables hacen viable suprimir o moderar los subsidios, e intensificar la carga tributaria 3/.

Es evidente que un precio oficial "bajo" al productor debe ser legalmente absorbido por éste, pero corrientemente constituye (Chile es un buen ejemplo al respecto) un estímulo insuperable para la promoción de un mercado negro interno, de no existir una oferta adecuada de productos importados 4/.

Una resistencia marcada a fijar precios agropecuarios rentables se origina, muchas veces, en un deseo manifiesto de no aumentar excesivamente el precio de los alimentos a los consumidores urbanos. No obstante debe tenerse presente que ambos precios no tienen por qué estar necesariamente correlacionados y que, inclusive, pueden éstos ser parcialmente subsidiados con el producido de gravámenes aplicados a los propios productores agrícolas 5/.

Respecto de los créditos cabe puntualizar que muchas veces como ha ocurrido en Chile, en particular en períodos inflacionarios importantes, la falta de reajustes y bajos intereses los tornan en un destacado cuasi-subsidio sectorial. Tampoco cabe otro calificativo para el crédito asignado al sub-sector reformado del agro, en la medida que no sea amortizado dentro de plazos y montos razonables.

Por último procede señalar que a los aportes del Estado en gastos e inversiones destinados a prestar servicios al agro, se agrega el otorgamiento de subsidios directos por parte del fisco en beneficio de la agricultura, en respuesta a una determinada política económica. En materia de subsidios directos, en Chile los tradicionalmente más importantes han sido dos: a los fertilizantes y a los fletes.

1/ Véase Instituto de Economía - Universidad de Chile: "La tributación agrícola en Chile 1940-1958" Santiago, 1960.

2/ Normalmente ha existido en Chile una amplia intervención estatal en la determinación de los precios agropecuarios. Aun más, esta intervención ha sido, quizás, la principal acción de política agraria de los Gobiernos, por lo menos hasta el advenimiento de la Unidad Popular, que trató de incidir también fuertemente y en forma adicional a través de un crédito y una comercialización estatales.

3/ En una primera instancia, en general, los países del área socialista gravan al sector no estatal de la agricultura (campesinos y cooperativas) a través de una política de precios "bajos" a los productos agrícolas, muchas veces acompañada de subsidios (en la R.D.A. al "uso de la técnica" por ejemplo). Posteriormente una mejora relativa en los precios fue acompañada de políticas tributarias tradicionales (gravámenes a la tierra, a la renta, etc.).

4/ No ocurre lo mismo tratándose de productos de exportación, cuando el país carece de "peso" para alterar en el mercado internacional el precio de la mercadería gravada (caso de los impuestos tradicionales a la exportación de lana y carne uruguaya).

5/ Disposiciones en ese sentido, por ejemplo, han sido sancionadas en el Uruguay.

CAPITULO II: OBJETIVOS DE LA TRIBUTACION

1. Fiscales

Toda tributación implica el logro de ciertos objetivos, o la obtención de ciertos efectos, deseados o no, por el legislador que la diseña.

En primer término, la imposición tiene como consecuencia un efecto recaudatorio, al suministrar al sector público los recursos necesarios para su financiamiento.

Este efecto recaudatorio es el que aparece como más evidente y como generador histórico del instrumento.

Es más, durante mucho tiempo se desconoció o se quitó trascendencia al resto de los objetivos. Aún hoy existen autores de prestigio que ponen especial énfasis en los efectos fiscales de la imposición, aconsejando abstenerse, en lo fundamental, de perseguir otras consecuencias a través de esta herramienta, por dos razones básicas. La primera, que la experiencia muestra reiteradamente que tales consecuencias no son efectivamente logradas. La segunda, que las preocupaciones extra-fiscales de los especialistas sólo han servido para limitar o restringir el monto de las recaudaciones esperadas a través del tributo 1/.

La propia definición aceptada resalta la importancia de las implicaciones fiscales, al señalar que los tributos son prestaciones exigidas "con el objeto de obtener recursos". Aun cuando excepcionalmente el motivo original puede ser otro 2/, es evidente que, en general, los gravámenes constituyen, en primer lugar, uno de los medios fundamentales de financiamiento interno por parte del Estado.

En el caso específico de los objetivos fiscales ciertos problemas adquieren especial relevancia, tales como:

- a. Los relativos a la administración tributaria (eficiencia, recursos humanos disponibles, etc.).
- b. Los referidos a la defraudación y evasión impositiva (examen de su importancia y causas).
- c. El tema de las sanciones (análisis de su efectividad, correlación con los beneficios relativos que resultan de su incumplimiento, etc.).

En Chile la tributación agropecuaria no ha cumplido con el objetivo fiscal implícito en toda política impositiva eficiente, lo cual, es particularmente obvio en la escasa significación de aquella.

Son numerosos los ejemplos en la legislación comparada de gravámenes que no han alcanzado los objetivos económicos y sociales perseguidos. Pero en todos los casos, sin excepción, ello ha estado ligado, por diversos motivos, a recaudaciones relativamente intrascendentes 3/. Por el contrario, cuando éstas son sustanciales se obtienen efectos parafiscales importantes, cualquiera sea la prioridad que el legislador les haya asignado 4/.

En Chile la participación de la población rural en la población total es relativamente reducida y tanto la exportación como el producto bruto interno generado por el sector, respecto

1/ Véase Richard Bird: "Taxing Agricultural Land: A Survey and Appraisal" ob. cit.

2/ Por ejemplo, impuesto altamente progresivo a los latifundios cuya única finalidad es obtener la desaparición (por la vía de la subdivisión) de los mismos.

3/ Sobre el particular puede analizarse el ilustrativo ejemplo de los Municipios de Pirassununga y Porto Ferreira en el Estado de Sao Paulo. Véase al respecto: IICA - CIRA: "Tri- butación progresiva. Posibilidades y limitaciones según la legislación agraria brasileña".

4/ Caso del impuesto a la exportación de la lana sucia en Uruguay, que promovió una fuerte industrialización de la misma en el país, así como una diversificación relativamente importante de los rubros productivos.

de la exportación y producto bruto interno nacionales, tienen, en gran medida, el carácter de marginales.

Ello determina las posibilidades del sector en términos fiscales aunque, obviamente, otros aspectos deben ser considerados, tales como 1/:

a. La remuneración de los distintos factores productivos que resultan de deducir del valor bruto de la producción los insumos y las depreciaciones. Un afinado examen de la capacidad tributaria, debe vincularse más estrechamente con dichas remuneraciones que con el valor bruto de la producción.

b. La diferencia que media entre el ingreso real y potencial del sector, atendiendo a las áreas explotadas, la naturaleza de las explotaciones (rubros productivos) y los rendimientos. Si esta diferencia es marcada, respecto del ingreso real o aun del valor bruto de la producción agropecuaria, la tributación podrá ser sustancialmente más gravosa.

c. La composición estructural del sector. Parece obvio, por ejemplo, señalar que no puede gravarse en iguales términos un agro de latifundistas que uno de minifundistas, o con predominio de explotaciones medias.

Pero, sin perjuicio de las puntualizaciones expuestas, no cabe duda que, en el orden recaudatorio, la tributación agropecuaria en Chile ha sido tradicionalmente deficiente.

2. Parafiscales o finalistas

Pero además de esta meta fiscalista, los gravámenes tienen una serie de efectos socio-económicos, que jerarquizan a la tributación dentro de los planes nacionales y sectoriales de desarrollo, más allá de constituir un simple arbitrio para el financiamiento de dichos planes 2/.

Los efectos socio-económicos operan, en puridad, en dos oportunidades. La primera, a través del tributo, en cuanto éste redistribuye entre los contribuyentes, entre los sectores económicos y entre las zonas geográfico-económicas del país, la renta nacional. La segunda, cuando el Estado dispone de los recursos que los impuestos le suministran, proporcionado bienes, servicios o subsidios.

Los efectos socio-económicos pueden clasificarse como sigue :

2.1. Por la sola sanción del tributo, independientemente del destino que se asigne a los recursos 3/

2.1.1. Sociales

Entre los más importantes efectos sociales que pueden lograrse, cabe destacar los siguientes:

a. La redistribución del ingreso dentro del sector.

Una tributación fuertemente progresiva contribuye, sin lugar a dudas, en forma directa e importante, a una más justa y equitativa asignación de ingresos entre los contribuyentes del sector.

1/ Las posibilidades fiscales están directamente correlacionadas con la capacidad tributaria del sector, vinculada a los elementos que a continuación se enumeran en el texto.

2/ Puede hablarse, inclusive, de efectos políticos. Así los impuestos no son ajenos al proceso de independencia americana. Recuérdese, por ejemplo, que uno de los desencadenantes de la revolución norteamericana fueron los impuestos "al timbre" y al "té" sancionados por los ingleses.

3/ Aunque no, obviamente, de la evasión tributaria que exista. El impuesto que cuenta, en términos fiscales y parafiscales, es sólo aquél que se recauda.

En Chile, la tributación progresiva sólo se ha explicitado a través de los impuestos globales, los que por no tener significación fiscal a nivel del sector han carecido de todo efecto redistributivo pese a la relativa progresividad' de las tasas.

b. La redistribución del ingreso entre los distintos sectores económicos.

En la medida que el sector agropecuario esté sobre o subgravado en relación a los otros sectores de la economía, habrá una traslación de ingresos de o hacia aquel sector, con los efectos consecuentes a nivel de sus componentes personas naturales.

Es evidente en Chile que dada la situación de privilegio impositivo en que se encuentra el sector, se ha producido, a través de esta herramienta, un desplazamiento de ingresos en beneficio del agro.

c. La redistribución de la tierra como factor productivo.

No existe ninguna razón de orden teórico que impida, por la vía de una imposición fuertemente progresiva, la redistribución de la tierra y la realización de un efectivo proceso de reforma agraria.

El mismo puede ser logrado por dos vías. Primera: la venta de la tierra por parte de los latifundistas para evitar el pago del impuesto. Segunda: el remate de la misma por parte del Estado, para asegurarse el pago de las cantidades adeudadas por concepto del tributo en cuestión.

Lo que ocurre es que, por lo general, se carece de la decisión política y de la suficiente fuerza para superar la oposición de las clases afectadas a efecto de sancionar adecuadas normas en la materia ^{1/}, o las disposiciones dictadas padecen de importantes deficiencias de carácter técnico. Todo ello sin perjuicio de reconocer que este sistema indirecto impide una regulación sistemática del monto de la tierra afectada por el proceso, cosa que se puede lograr a través de la vía expropiatoria.

Parece innecesario señalar la intrascendencia de la tributación en Chile en el aspecto que nos ocupa.

d. Incidencia en el uso de los distintos factores productivos (mano de obra y capital).

Los impuestos, por su relación con el empleo de mano de obra en la agricultura, pueden clasificarse en aquéllos que tienen una incidencia directa sobre el particular y los que sólo se relacionan en forma indirecta con la materia.

Entre estos últimos pueden citarse los:

i) Impuestos con tasas progresivas cuyo monto imponible se determina en atención a la capacidad potencial de uso de los suelos.

Estos impuestos, si están adecuadamente diseñados, promueven una mayor eficiencia empresarial, en la medida que el mayor esfuerzo, la tecnificación agraria, la aplicación de mayores dosis de capital, la introducción de mejoras y la utilización de métodos científicos, son premiados en cuanto los gravámenes se calculan con base en una renta normal media. La progresión aumenta el efecto incentivador del impuesto.

Pero la mayor eficiencia y productividad puede estar ligada en términos positivos o negativos con el empleo de mano de obra en el sector.

^{1/} Aunque no, obviamente, de la evasión tributaria que exista. El impuesto que cuenta, en términos fiscales y parafiscales, es sólo aquél que se recauda.

Así el uso más intensivo de fertilizantes y pesticidas, el manejo más adecuado del ganado, la subdivisión de las grandes superficies ganaderas y la multiplicación de las cosechas puede significar un mayor uso de mano de obra. Por el contrario, la mecanización de la agricultura puede producir, en ciertos casos, una disminución en la utilización de este factor productivo.

Por ello, en general, estos impuestos no persiguen objetivos definidos en materia ocupacional y los efectos en ésta serán una consecuencia directa de la combinación en los factores productivos que esté reclamando la mayor eficiencia que se promueve.

ii) Impuestos que gravan la venta o exportación de determinados productos agropecuarios.

Estos impuestos persiguen, básicamente, objetivos de orden fiscal; pero tienen claras implicaciones en el ámbito ocupacional, dado que, muchas veces, promueven la diversificación de la producción y la industrialización en el país de la materia prima, por cuanto su venta en plaza al industrial no está gravada.

Así, como ya se expresara, durante un largo período la lana sucia en el Uruguay estuvo afectada a altos tributos de exportación que promovieron su industrialización en el país y el incremento de otros rubros de la producción de carácter más intensivo como el trigo.

Por otro lado, cabe situar entre los impuestos con implicaciones directas en el ámbito ocupacional aquéllos que alteran el costo de los factores, por la vía de un abaratamiento o encarecimiento relativo en los insumos, la maquinaria agrícola y la mano de obra, a través de las cargas tributarias.

Las cargas sociales, al adicionarse al salario de los trabajadores rurales, encarecen sustancialmente el costo de la mano de obra, en detrimento de un uso más intensivo de este factor productivo.

A los efectos de cuantificar su importancia en Chile, cabe señalar que las cantidades recaudadas por este concepto, ya en 1966 superaban ligeramente las giradas por el sector agrícola en ese año por sus tres impuestos básicos (territorial, a la renta y patrimonial). ^{1/}

2.1.2. Económicos

Entre los más importantes efectos económicos cabe destacar los siguientes: ^{2/}

- a. Aumento de la producción y productividad agropecuaria a través, por ejemplo, de impuestos que gravan la renta presunta de la tierra, o su capacidad potencial de uso.
- b. Cambios de la estructura nacional o regional de la producción, con tributos que castiguen o beneficien a ciertas áreas o productos (vino, lana, frutales).
- c. Incidencia en el destino final del producto (consumo interno, exportación) por impuestos que afectan, especialmente, una de estas áreas.
- d. Incidencia sobre la industrialización de los productos, gravando las materias primas comercializadas en su estado natural, excepto cuando lo son en beneficio del elaborador de las mismas.

^{1/} Por una información más detallada al respecto, véase Capítulo sobre "La tributación y el empleo de la mano de obra".

^{2/} Un análisis más pormenorizado de los mismos se hará más adelante en el Capítulo relativo a los distintos tributos que afectan al agro.

e. Incidencia sobre ciertas formas de organización empresarial, a través de recargos (sociedades de capital) o exenciones especiales (cooperativas, unidades del sector resultante de procesos de reforma agraria)..

Casi todos los efectos económicos mencionados han sido intentados con muy relativo éxito, salvo excepciones, en la legislación positiva chilena. Una vez más cabe señalar que la falta de "peso" fiscal y otros defectos de significación han impedido lograr las metas deseadas.

Diversos mecanismos ha utilizado la legislación positiva chilena para generar los incentivos: exenciones de impuestos (totales o parciales, permanentes y temporales); devolución de tributos, imputación de gravámenes, deducciones o rebajas al monto imponible, rebajas de tasas e impuestos, invariabilidad de las obligaciones tributarias, subvaluación de la base imponible, créditos contra el impuesto, etc.

2.2. Por el monto y destino que se acuerde a los recursos tributarios

2.2.1. Destino sectorial de las cantidades recaudadas Entre los mismos cabe destacar:

a. Financiamiento de las organizaciones campesinas y de obras de carácter social (escuelas, hospitales, centros de recreación, etc.).

Este efecto "social" de la imposición, a través no del gravamen sino del destino que se acuerde a las cantidades recaudadas es singularmente importante, e inclusive altera la "capacidad tributaria" del sector que en general se encuentra sustancialmente mejor dispuesto a admitir impuestos cuyo producido se afecte en su propio beneficio, en particular si se les acuerda cierta participación en el manejo del Fondo respectivo.

b. Asimismo, a través del destino de las cantidades recaudadas, puede promoverse el desarrollo económico del sector, con el financiamiento de subsidios, primas por eficiencia, inversiones a nivel predial y extrapredial, etc.

2.2.2. Tributación e inflación

Las consideraciones que se exponen a continuación dicen relación, en general, con toda la tributación nacional y no exclusivamente con la sectorial.

Pero la inflación como fenómeno distorsiona el desarrollo del agro y altera la capacidad adquisitiva y por ende tributaria de los agricultores y campesinos, así como de los consumidores urbanos, por lo que el punto debe ser, por lo menos, desarrollado brevemente.

Cabe referirnos tanto a la inflación a través de la tributación, como a los efectos de la inflación en la tributación.

a. Inflación a través de la tributación.

Ella, por ejemplo, podrá generarse:

i) Si se detrae al sector privado por la vía impositiva recursos para afectarlos a consumos relativamente suntuarios, a gastos injustificados o a inversiones no prioritarias.

Sólo teóricamente la hipótesis es aplicable a los agricultores chilenos en razón no sólo de la escasa incidencia fiscal de la imposición sectorial, sino también básicamente atendidos los elevados patrones de consumo de los agricultores latifundistas.

Está probado que, en general, los grandes terratenientes invertían una pequeña proporción de sus ingresos, tanto en la agricultura como en otros sectores de la economía, o sea, que consumían gran parte de los mismos. Estos consumos eran, en su mayor parte, suntuarios y en un porcentaje elevado de artículos importados. Para 20 grandes productores encuestados en el Valle Central los gastos de consumo alcanzaron al 84% del ingreso disponible, mientras los impuestos personales fueron de sólo el 5% del ingreso personal bruto. Un 52% de los gastos fue destinado a consumos suntuarios y un porcentaje de significación, dentro de éstos, implicó una erogación de divisas para el país: 20% correspondió a consumos durables, compra de automóviles, viajes y vacaciones 1/.

En el supuesto de que los patrones de consumo e inversión de los grandes productores se hubieran acercado a los resultados del estudio antedicho, si éstos hubieran limitado su consumo a sólo el 50% del ingreso disponible, invirtiendo el saldo restante, la inversión neta nacional se hubiera duplicado.

ii) Igualmente si se presiona en exceso sobre los costos a través de los impuestos es razonable pensar que los productores pretenderán trasladar los mismos a los precios de los productos, con el efecto ulterior que es de prever sobre los salarios 2/.

Pero respecto de Chile la consideración expuesta no deja de tener un carácter meramente doctrinario, atendida la escasa carga impositiva sectorial y la existencia de una diferencia acentuada entre el ingreso real y potencial de los contribuyentes del agro, que acuerda adecuado margen para absorber todo impacto impositivo adicional. La importancia de un margen de productividad potencial inexplorado reside en el hecho de que puede hacer más simple el problema de la distribución; puede brindar más alternativas y levantar menos antagonismos, desde el momento que, por lo menos parte de la redistribución, puede provenir de la utilización del margen inexplorado.

iii) Por último cuando se produce un quiebre importante en el financiamiento tributario del gasto fiscal, casi indefectiblemente se deriva hacia una inflación acelerada (con impacto sustancial en los rubros alimenticios) y/o un endeudamiento (y por ende dependencia) externa creciente.

En todas las hiperinflaciones estudiadas, la liquidez excesiva que invadió la economía se produjo como consecuencia del déficit fiscal y de la necesidad de financiarlo mediante emisiones inorgánicas.

b. Efectos de la inflación en la tributación.

Entre los más importantes pueden citarse los siguientes:

i) Pérdida de la "capacidad adquisitiva" de los recursos recaudados.

1/ Véase Marvin F. Steinberg "Distribución de los ingresos en la agricultura chilena". Panorama Económico, Santiago, 1961.

2/ El derecho brasileño hace de los incentivos fiscales una utilización anti-inflacionaria peculiar en materia de control de precios. Sucesivos actos legislativos otorgaron diferentes beneficios fiscales condicionados a la mantención estable de los precios combinada con aumentos de producción, aquella y éste según límites y condiciones mínimas para cada tipo de producción o de servicio.

Los impuestos, en particular los directos, son malos "navegantes" en las "tempestades" inflacionarias. En la medida que los sistemas de reajustes no sean adecuados un gran desfinanciamiento fiscal puede, inclusive, generarse sólo en esta circunstancia.

ii) Distorsión, en los impuestos progresivos, de los efectos deseados.

Si los tramos de la escala no se ajustan y el monto imponible sí, todos los contribuyentes terminarán con la tasa máxima. Por el contrario si el monto imponible no se ajusta o se ajusta en términos menos agresivos que los tramos de la escala, ^{1/} todos los contribuyentes quedarán afectos a la tasa mínima. En todo caso, en ambas situaciones, el impuesto, de hecho, se tornará proporcional.

2.3. Correlación y complementariedad entre los distintos objetivos fiscales y parafiscales

En realidad, los objetivos fiscales y parafiscales precitados, no se dan aisladamente más que en teoría.

Deseados o no, el cumplimiento de uno de los efectos antedichos produce consecuencias ajenas al mismo, en los demás campos donde la tributación tiene incidencia.

Así, la tributación progresiva que aconseja el diseño de una imposición tendiente a promover el desarrollo económico sectorial, permite el logro de objetivos también sociales, en cuanto tenga como efecto una justa y racional subdivisión de la tierra y/o grave a cada uno según sus ingresos, aunque razones de orden económico condicionen la igualdad de los gravámenes a un mismo grado de eficiencia empresarial.

Por su parte, la redistribución del ingreso por la vía impositiva, buscada por razones de justicia social, tiene implicaciones importantes de orden económico, en razón de la forma como afecta la estructura de la demanda de bienes y servicios en el agro, y fuera de él, al nivel de la economía considerada en su conjunto.

Pero es más, no sólo unos efectos se correlacionan necesariamente con los demás, cualquiera sea la voluntad del legislador, sino también muchas veces el logro pleno de ciertos objetivos, presupone el cumplimiento igualmente integral de otros.

Por ejemplo, para que una imposición permita una más justa y racional distribución del ingreso, e incida con una serie de premios y castigos en la productividad y la eficiencia de los empresarios rurales (Objetivos Fiscales). Si la carga tributaria no es de significación, tampoco podrán serlo las metas de orden socio-económico que se persiguen a través de ésta.

Precisamente, una de las limitaciones más importantes para asegurar una tributación adecuada, es la dificultad que existe para cumplir, al unísono, con todos los objetivos precedentemente expuestos. Se pide de la tributación que sea sencilla, a efectos de lograr recaudaciones importantes, sin mora ni defraudación por parte de los contribuyentes y a su vez, se exige que sea una herramienta que coadyuve al desarrollo económico y social del agro. Pero esto impone, en general, afinamientos no siempre íntegramente compatibles con el postulado de la sencillez.

^{1/} Tal cosa ocurre, por ejemplo, con los impuestos globales a la renta y patrimonial que afecta a los agricultores chilenos.

No obstante, es procedente distinguir e individualizar perfectamente los objetivos fiscales, económicos y sociales de la imposición, a pasar da qua, como ya se expresara, el cumplimiento de unos va generalmente correlacionado con el logro de otros y que, muchas veces, que se obtengan éstos es una condición necesaria para que puedan alcanzarse aquéllos. La distinción antes indicada permitirá acordar prioridades en el logro de determinadas metas, en aquellas hipótesis en que no es posible la coordinación de ellas.

Así, si lo que se desea primordialmente es obtener una redistribución del ingreso dentro del sector, corresponde acordar igual tratamiento tributario a las grandes utilidades de los empresarios que realicen un mismo tipo de explotación agrícola o ganadera, cualquiera sea la forma en que lo han logrado: explotación intensiva de un fundo pequeño o extensiva de un fundo grande. En cambio, si la meta fundamental es promover el desarrollo económico del sector, no es aconsejable medir con la misma vara a quienes obtienen igual beneficio, pero en función de eficiencias empresariales distintas.

También, si se desea lograr por vía indirecta pero cierta la subdivisión del latifundio a través de la tributación, es concebible el diseno de gravámenes que excedan la capacidad contributiva normal del contribuyente por la vía de tasas que, a determinados niveles, obliguen al productor, cualquiera sea su eficiencia, a desprenderse de parte de su tierra. Por lo demás, la eficacia del gravamen estará en razón inversa al monto de lo recaudado, ya que cuanto más se subdivida la tierra, menos percibirán las arcas del Estado.

CAPITULO III: RELACION ENTRE LA TRIBUTACION Y OTRAS POLITICAS DE ESTIMULOS ECONOMICOS: PRECIOS. CREDITO Y COMERCIALIZACION 1/

Cabe plantearse si otras políticas no pueden sustituir con ventaja a los tributos, en la implementación de los planes de desarrollo agropecuario.

1. Existe una similitud, respecto de la forma como la tributación puede promover el desarrollo más acelerado del sector, sí se le compara con otros estímulos, como por ejemplo, la política de precios. En efecto, tanto la tributación como los precios determinan los ingresos netos del empresario, por la vía de su incidencia en los ingresos brutos (precios de los productos, en ciertos casos subsidiados) o en sus costos (impuestos, subsidios y precios de los insumos afectados también por impuestos y beneficiados por subsidios). Cabe igualmente precisar que en la medida que el impuesto no puede ser trasladado por el productor, muchas veces el precio es el resultado de la aplicación de un tributo indirecto, que no se paga con el ingreso del contribuyente, sino que determina dicho ingreso (impuesto a las compraventas, exportaciones, etc.).

El estudio de costos que normalmente se realiza para fijar los precios oficiales de venta de ciertos productos, es el equivalente a la investigación sobre la "capacidad tributaria" que se efectúa para precisar el quantum de un gravamen.

Pero es de destacar como postulado fundamental que los estímulos económicos precitados no son sustituibles unos por otros, sino complementarios, en la medida que constituyen fórmulas distintas para incidir en el desarrollo del sector agropecuario.

2. El efecto logrado por la vía de subsidiar a través del precio el consumo de fertilizantes 2/ no puede obtenerse en los mismos términos con una elevación del precio de los productos agropecuarios, porque esta elevación tiene un límite, dado por la estructura de precios de la economía en su conjunto y la política de desaceleración de la inflación a la que están abocados casi todos los países en vía de desarrollo. Por lo demás, puede provocar incluso ciertas consecuencias contraproducentes en la propia producción, al elevar los márgenes de utilidad sin incremento de la productividad.

3. Los incrementos en los precios, en principio, benefician a todos los productores del sector por igual, mientras la tributación admite fórmulas para incidir en el desarrollo del agro que, por lo común, no están al alcance de los otros estímulos económicos precitados. Así, aun en la hipótesis de que una mayor tributación neutralizara, a nivel del sector, íntegra o parcialmente los mayores ingresos que pueden obtener los productores por mejores precios para sus productos, esta neutralización no opera en términos semejantes para todos los empresarios. En algunos casos, se traduciría en una redistribución del ingreso en atención al tamaño de las explotaciones, en otros en razón de la eficiencia empresarial, o de su forma de ordenación, forzando en definitiva a los productores a tomar actitudes que en ausencia del tributo tal vez no asumirían.

4. Elevados precios de estímulo al sector contribuyen, si no se complementan con una adecuada tributación, a incrementar los beneficios en favor de los grandes empresarios y a ampliar la desigual distribución de utilidades entre los mismos. Naturalmente, mientras más altos sean los precios, mayor será la rentabilidad de cada posibilidad de inversión y mayor será también el nivel de ingreso con que cuenta el sector. Sin embargo, los precios altos no fuerzan por sí mismos a la inversión productiva en el sector, ya que los mayores ingresos recibidos a través de ellos pueden ser destinados alternativamente a incrementar el consumo, a la simple adquisición de tierras adicionales, a la inversión de otros sectores, o puede permitir al productor limitar su volumen de producción manteniendo su ingreso anterior. La tributación, en cambio, permite imponer ciertas conductas empresariales "exigendo" determi-

1/ En este Capítulo se realizarán, en lo fundamental, consideraciones de orden conceptual.

2/ Tal ha sido una política tradicional en América Latina incluido Chile. En otras regiones, por el contrario (India), se ha gravado a los fertilizantes como una manera indirecta de hacer tributar a los grandes productores que los consumen en cantidades importantes.

nado grado de eficiencia para que la explotación sea rentable, o fijando sólo dos alternativas al contribuyente para afectar parte de su ingreso: el pago del impuesto o la inversión social o económicamente conveniente.

Por el contrario precios artificialmente bajos, que gravan con un cuasitributo a todos los productores del agro, tienden a aumentar el número de minifundistas en términos de ingreso e imponen la gran extensión, a través de sus economías de escala, como única fórmula rentable de explotación. En otros casos obliga a una serie de subsidios que pueden suprimirse al fijarse, a niveles adecuados, los precios de los productos agrícolas debidamente complementados con un sistema de impuestos.

5. Es cierto que cabe la posibilidad de establecer precios diferenciados en función de la naturaleza del productor (sociedades de capital o cooperativas), su tamaño (agricultores o campesinos), la calidad y rendimiento del producto por unidad de superficie, las regiones geográficas y épocas de cosecha, etc.

En alguna medida las experiencias más completas sobre el particular fueron realizadas en los países del área socialista a través del sistema de "entregas obligatorias". Así esta fórmula tributaria ha tenido amplia difusión en los países de Europa Oriental, China y Corea, estableciéndose fórmulas diversas. El acopio obligatorio, ha alcanzado a todos los productos agropecuarios o sólo a los más importantes; con porcentajes uniformes o diversos para cada uno de ellos; como una cantidad determinada según el volumen de producción de los campesinos y cooperativas, o como una cantidad fija establecida por unidad de superficie; con fórmulas únicas para todo el país y los productores o diversas en atención al desarrollo de las regiones, la eficiencia de los productores, o su naturaleza (cooperativas de distintas clases, campesinos individuales, medianos o pequeños) etc.

Pero, sin perjuicio de reconocer la posibilidad expuesta, no cabe duda que es imposible afinar excesivamente en el sentido señalado en el párrafo anterior, sin caer en una nociva complejidad, fuente de un incontrolable número de irregularidades, que están exigiendo la existencia de una Administración con un grado de eficiencia muy superior al necesario para implantar eficazmente una tributación adecuada.

Esta ha sido precisamente una de las causas por las que en el área socialista se ha limitado el sistema de "entregas obligatorias" sustituyéndolo muchas veces por un tributo fijado conforme a la capacidad potencial del uso de la tierra 1/.

En efecto, dicho sistema produjo una distorsión artificial en los ingresos de los productores, en la medida que los precios promedios resultantes de las ventas totales efectuadas por cada productor, según las cantidades entregadas bajo el régimen de acopio obligatorio y venta libre, dependían, no sólo de su eficiencia, sino también del producto cultivado, de la zona donde era cultivado, de la naturaleza de la unidad productiva y de un cierto regateo entre los productores y los funcionarios que fijan las obligaciones. Salvo zonas especializadas en un solo producto tradicional (por ejemplos arroz o trigo) esta forma de tributación es compleja.

La diversidad de precios resulta también a veces de la naturaleza de la intervención estatal que se limita a fijar topes mínimos o máximos en defensa del productor y del consumidor.

6. Tampoco parece conveniente promover, en general, el establecimiento de precios diferentes para un insumo, según su uso y naturaleza del productor 2/. Se trata de un mecanismo de difícil manejo, y requiere controles burocráticos directos sobre los volúmenes de producción, y sobre el destino de los bienes intermedios que tienen usos alternativos. Desde el punto de vista de las decisiones al nivel de la empresa (qué, cuándo, cuánto y cómo producir) la

1/ Ello ha ocurrido, por ejemplo, recientemente en Polonia. Dicho impuesto financia los llamados "Círculos Agrícolas".

2/ Por ejemplo, en Uruguay se ha vendido fertilizante más barato a los pequeños productores.

discriminación en los precios atenta contra la eficiencia en la asignación de recursos, tanto en la empresa productora del insumo como en los sectores que la utilizan. La tendencia resultante es que el primer tipo de empresa reduce la producción o la calidad o demora el abastecimiento, en tanto que el segundo intensifica la utilización de ese insumo en cualquier caso en que haya alguna posibilidad de sustitución. Los indicadores, que son precios, son distorsionados por esta política, no reflejando por tanto la escasez de los bienes intermedios o finales, ni objetivos políticos tales como la mayor producción de los bienes prioritarios.

7. Hay autores que sub-valoran a la tributación, por lo menos en lo relativo a sus objetivos sociales, señalando que lo importante no es redistribuir el ingreso generado, sino los factores productivos (en especial tierra y capital) que gestan dicho ingreso. Pero tal subvaloración es improcedente, en la medida que, como habrá oportunidad de señalarlo, ni aun drásticos procesos de reforma agraria quitan trascendencia al instrumento que nos ocupa, ni como fuente de financiamiento fiscal, ni como herramienta de desarrollo económico y social del agro.

8. También es de destacar que en alguna medida, en particular en el caso del pago de tributos y cuasitributos en especie, la imposición se vincula con la comercialización, acordando al Estado cupos o cuotas de productos que éste, según los casos, hace llegar al consumo a través de distintos canales.

9. El crédito puede ser un instrumento para canalizar la comercialización de los productos agropecuarios a través del Estado, condicionándolo, total o parcialmente, a esta circunstancia. Pero a esos efectos no cabe duda que el impuesto en especie constituye un sistema más eficiente en la medida que es más directo y compulsivo.

También a través del no otorgamiento de créditos para ciertos cultivos a nivel nacional o regional pueden desalentarse éstos, pero efectos similares se han logrado con una fuerte tributación a determinados, productos (viña en Chile, lana en Uruguay) o productores.

En términos de estímulos el crédito se vuelca generosamente en favor de determinados rubros específicos o formas de explotación, pero el cambio de destino de las cantidades entregadas quita, en los hechos, muchas veces importancia al estímulo dada la insuficiencia constatada, en general, en las medidas de control respectivo. Por el contrario ciertos tributos, que eximen total o parcialmente del pago del mismo a quienes acreditan fehacientemente determinada canalización de las disponibilidades afectas a su pago, ha operado con ventaja a fin de promocionar ciertas actividades empresariales.

Asimismo el crédito, en la medida que no se amortiza en tiempo y forma, no está sujeto a reajustes o se otorga con bajos intereses, se transforma, de derecho o en los hechos, en un cuasi-subsidio, en especial en países con elevadas tasas de inflación.

10. También procede señalar la importancia fundamental que para los procesos de reforma agraria y planificación tienen las investigaciones realizadas para determinar, en algunos impuestos (a la tierra, a la renta potencial), uno de sus elementos (monto imponible).

Los estudios relativos a clases de suelos y capacidades potenciales de uno han respondido, casi, sin excepciones, en términos de tiempo e importancia a razones de orden fiscal.

CAPITULO IV: LA TRIBUTACION EN LOS PAISES SOCIALISTAS

La existencia de este Capítulo requiere de algunas puntualizaciones preliminares.

Es indiscutible que en los países no socialistas 1/ la tributación ha constituido y constituye una fuente fundamental de financiamiento manejada, en mayor o menor medida, cociente o inconcientemente, como una palanca capaz de producir, por su sola sanción, independientemente de la afectación de los recursos obtenidos 2/ determinados efectos de orden social y económico.

Por el contrario, mucho menor es la información sobre los esquemas impositivos en los países del área socialista. Parece útil entonces ofrecer algunos datos al respecto.

1. Hacienda estatal

1.1. Diferentes tipos de hacienda estatal

Procede analizar su forma de financiamiento.

En efecto, se observan diferencias sustanciales en el financiamiento de las empresas estatales. En los países de Europa Oriental ellas se ajustan al principio de la "autogestión financiera", lo que implica que las unidades de producción deben financiar sus egresos con sus ingresos. Los déficit deben ser cubiertos, en general, por la vía de los créditos, sin que medien aportes adicionales del Estado no reintegrables y los superávit, canceladas las obligaciones sociales de la empresa, se aplican a su capitalización y a ser distribuidos entre los trabajadores, directamente, o a través del equipo o brigada respectiva, como estímulo adicional fundamental para promover una mayor eficiencia y mejor productividad. La participación en los resultados se realiza, en general, conforma a pautas similares a las existentes, para la distribución de los excedentes, en las empresas autogestionarias.

El Estado subsidia a las empresas cuando las obliga a adoptar decisiones que afectan su economía, imponiéndole determinadas conductas en beneficio de la comunidad (Hungría).

En Cuba se ha aplicado, en cambio, el modelo "presupuestario de gestión". Conforme al mismo, los ingresos de las empresas se vierten en el presupuesto nacional a cuyo cargo corresponden también los egresos que, por diversos conceptos, tienen éstas. Las empresas carecen así de autonomía financiera, ven cubiertos sus déficit por el Estado y tampoco disponen libremente de sus utilidades. En todo caso, se busca promover la eficiencia productiva, más que a través del estímulo económico, por intermedio de motivaciones morales.

1.2. La tributacion en la hacienda estatal

Es evidente que sólo los países que cuentan con empresas estatales con "autogestión financiera", señalan la existencia de sistemas tributarios, los que son ajenos al modelo "presupuestario de gestión".

El tributo implica una traslación obligatoria y parcial de ingresos de la empresa estatal en beneficio del presupuesto nacional.

1/ Determinar qué países son socialistas y el carácter específico de los que no lo son, excede la finalidad de las presentes consideraciones. Los distintos Estados tienen opiniones diversas sobre el particular y muchos, inclusive, entienden seguir una tercera alternativa ni socialista ni capitalista. A los efectos de las presentes reflexiones se entienden por países socialistas, entre otros, los de Europa Oriental, China, Corea del Norte, Vietnam del Norte, Argelia y Cuba.

2/ Aunque, por supuesto, dependiendo del grado de incumplimiento, defraudación y mora de los contribuyentes.

Precisamente en la Unión Soviética se les califica como ingresos "no impositivos", en atención a que se generan en un simple desplazamiento de recursos, dentro de los marcos de la propiedad estatal única. No cambian, ni la naturaleza de los ingresos, ni su dueño, siempre son ingresos del Estado.

Los principales ingresos no impositivos son el de circulación y descuento del beneficio, El primer gravamen, de circulación, es una parte del valor del producto suplementario, ingreso líquido, prevista de antemano en el precio de la mercadería e integrado al presupuesto del Estado Socialista a través del mecanismo de los precios.

En la Unión Soviética el gravamen de circulación sobre las mercaderías se cobra una sola vez y en un eslabón, durante el recorrido que aquéllas hacen desde el productor al consumidor.

Tampoco están afectos al gravamen de circulación los comedores públicos, los sovjoses (hacienda estatal) y empresas agrícolas auxiliares,

El segundo gravamen, descuento del beneficio, sólo se genera en la medida que el beneficio empresarial existe, con los alcances que se harán-más adelante.

2. Hacienda cooperativa

2.1. La tributación en la hacienda cooperativa

La tributación deviene, a nivel de las cooperativas no sólo un instrumento útil, sino imprescindible para canalizar parte del ingreso de las mismas en beneficio de la comunidad, evitando discrepancias intolerables con el resto de las empresas sociales (estatales).

Un análisis, en términos generales, de la imposición vigente en los países del área, permite extraer algunas conclusiones generales:

- i) La tributación existe, salvo excepciones, (Cuba, por ejemplo). La propia excepción de Cuba resulta justificada en la medida que no existen cooperativas de producción y sus haciendas estatales operan a través del sistema presupuestario de gestión.
- ii) Las fórmulas tributarias adoptadas no persiguen simplemente objetivos fiscales, sino también sociales y económicos, a través de exenciones parciales o totales, formación de fondos de desarrollo agrícola, redistribución del ingreso por regiones o productores, estímulos a la mayor eficiencia, etc.

3. Hacienda campesina (propia y "auxiliar")

Integran el sector no socializado de la agricultura, las explotaciones campesinas y las haciendas auxiliares.

a. Explotación campesina familiar

Aunque, obviamente, en los países del área socialista no existèn latifundios en el sentido tradicional del vocablo, hay en casi todos ellos, con mayor o menor importancia, explotaciones individuales de carácter familiar en manos de pequeños y medianos productores, sujetos por lo general al pago de ciertos impuestos.

b. Hacienda auxiliar

Aun cuando estas haciendas están vinculadas al sector socializado del agro (en la medida que sólo tienen derecho a ella los cooperados y los trabajadores de las haciendas estatales) constituyen empresas de explotación no socializadas, por cuanto, en principio, el cultivo de la tierra se realiza a título individual y su producto pertenece al campesino que puede consumirlo o venderlo en su exclusivo beneficio, en términos, en general, de libertad relativa en cuanto a la elección del comprador y determinación del precio se refiere.

En muchos países del área socialista las precitadas haciendas campesinas están afectadas con impuestos.

Ello ocurre, por ejemplo, en la Unión Soviética. El impuesto agrícola es el principal tributo pagado por la población rural. Se paga por el disfrute de las parcelas de tierra de la hacienda campesina auxiliar.

Una de las medidas para mejorar la economía agrícola, fueron los cambios radicales introducidos en la forma de descontar el impuesto agrícola a partir de 1953. Hasta entonces el impuesto se cobraba según el ingreso del contribuyente. A partir de esta fecha, el tributo lo constituye una cantidad fija por área de tierra, sin otra diferencia que la que se establece según las regiones, atendida la calidad y la aptitud del suelo para el trabajo agrícola, pero en modo alguno dependiendo de los ingresos de los koljosianos. De esta manera los koljosianos tienen un estímulo complementario para elevar la rentabilidad de la hacienda auxiliar, ya que el ingreso real obtenido por encima de las normas de rendimiento, en función de las cuales se determinó el gravamen, no queda sujeto a impuesto. Por lo tanto, ni la forma en que se utiliza la parcela individual, ni los cultivos que en ella se producen, ni la suma de los ingresos reales obtenidos de esta hacienda, influyen en el monto del impuesto.

CAPITULO V: PARTICULARIDADES ESPECIFICAS, A NIVEL DE CADA PAIS, DE LAS POLITICAS TRIBUTARIAS

Una de las razones que, por lo general, inciden en el inadecuado diseño de las políticas tributarias agropecuarias, dice relación con el apartamiento del principio fundamental de que ellas deben, necesariamente, ajustarse a las particularidades específicas de cada país,

Dada la importancia de esta causal de insuficiencia del instrumento impositivo, se le analiza separadamente de las que se examinan en el capítulo siguiente y del análisis pormenorizado que más adelante se hará, a nivel de cada uno de los distintos gravámenes que afectan al sector.

1. Decisión política; qué se quiere hacer

Oportunamente hemos destacado la correlación y complementariedad entre los distintos objetivos fiscales y parafiscales, señalando que, deseados o no, el cumplimiento de uno de los efectos antedichos produce consecuencias ajenas al mismo, en los demás campos donde la tributación tiene incidencia.

Pero agregábamos que, no obstante ello, es procedente distinguir e individualizar perfectamente los objetivos fiscales, económicos y sociales de la imposición, a fin de acordar prioridades en el logro de determinadas metas, en aquellas hipótesis en que no es posible la coordinación de ellas.

Cabe pues detectar, en primer término, la existencia de una decisión política, particular en cada país, que dará importancia diversa a los objetivos fiscales, económicos y sociales de la tributación.

1.1. Prioridad de los efectos fiscales

Así, un país puede estar interesado fundamentalmente en los efectos fiscales de la tributación, porque es la única fuente importante disponible de financiamiento para el Estado, o porque se desea trasladar ingresos a otros sectores de la economía, como vía para desarrollar sectores diversos (en particular el industrial).

En ese caso buscará sancionar aquellos impuestos que le aseguren, en los hechos, una mayor recaudación, por el reducido número de contribuyentes, la facilidad de su control (que evita defraudaciones y moras), su elasticidad en función de los precios de los productos del agro, etc.

Tales impuestos serán preferidos aun cuando en determinadas circunstancias tengan efectos inconvenientes de orden económico y social. Social, por ejemplo, en la medida que contribuyan a consolidar el complejo latifundio-minifundio o no signifiquen una palanca eficiente para la redistribución de ingresos en el agro. Económicos, si se desestimulan, en términos relativos, la tecnificación y reinversión en el sector muchas veces generador básico de divisas.

Puede citarse como un claro ejemplo de la decisión política antedicha los gravosos impuestos a que, bajo diversas modalidades ^{1/} ha estado afecta la exportación de lana en el Uruguay, y que produjo las consecuencias negativas de orden social y económico que se señalaron. Inclusive este tributo muestra la compleja interrelación de efectos, ya que se lograron, sin embargo, otros efectos económicos y sociales positivos, a través de una mayor industrialización del producto (la lana estaba-gravada en razón inversa a su grado de industrialización) y la diversificación de la producción con el incremento de la explotación de rubros más intensivos (caso del trigo) ^{2/} que significaban un mayor empleo de mano de obra por unidad de superficie.

^{1/} Tipos de cambio diferenciales, "detracciones", etc.

^{2/} En gran medida debe imputarse a la relación precios-impuestos el incremento sustancial de la superficie triguera, por lo que en términos de porcentaje sobre la producción total, se elevó de 24, 7% en 1937 al 34, 2% en 1958.

1.2. Prioridad de los efectos sociales

En otros países pueden ser de interés prioritario del Gobierno las consecuencias sociales de la tributación.

Así, como ya lo expresáramos, un impuesto altamente progresivo en función de la tierra acumulada, diseñado para promover la subdivisión de la misma, mostrará su eficiencia (si no media defraudación) sólo en la medida que cronológicamente disminuya, en términos reales, el monto de las cantidades recaudadas.

La importancia de los impuestos a los efectos de promover la reforma agraria dependerá, también, de una decisión política. Así, si se recurre masivamente a la vía expropiatoria autorizándose legalmente el pago de la tierra a plazos (Chile), los tributos pierden significación como generadores de cambio, aunque no como instrumento de política económica para el sub-sector "reformado". Por el contrario, si no se desea recurrir activamente al expediente expropiatorio y disposiciones constitucionales exigen el pago al contado (Uruguay), la tributación puede ser un instrumento útil para lograr una adecuada subdivisión de la tierra constituyéndose, además, en una fuente de financiamiento casi inevitable, si no quiere provocarse una fuerte corriente inflacionaria.

1.3. Prioridad de los efectos económicos

Por último, los impuestos que persiguen básicamente efectos de carácter económico gravan, normalmente, a la tierra según su capacidad potencial de uso y a la renta de los productores en función de sus posibilidades también potenciales, independiente del ingreso "real" de los empresarios. Ello significa que dos contribuyentes, con el mismo ingreso, tendrán una carga diversa según su grado de eficiencia, lo que afecta la justicia, en términos "sociales" del impuesto, sin perjuicio de dos importantes puntualizaciones. Un correctivo social fundamental puede obtenerse, en este caso, a través de una reforma agraria realizada por la vía expropiatoria. ^{1/} Asimismo, la eficiencia de una explotación determina, en alguna medida, su importancia en términos sociales, en función de que permite valorar su trascendencia, tanto en términos de abastecimiento interno de productos agropecuarios como de exportación de rubros, en general prioritarios en los distintos países de Latinoamérica.

2. Imposición de los hechos y circunstancias existentes: qué se puede hacer

Determinado a un nivel político qué se quiere hacer, corresponde examinar en qué medida ello es viable en atención a las circunstancias de hecho y de derecho vigentes en cada país.

No es posible pensar en esquemas impositivos únicos, aplicables a todos los países, en la medida que éstos difieren sustancialmente, por ejemplo, en cuanto a la participación que al agro le corresponde en el comercio exterior, en la formación del producto bruto y en la población activa. Tampoco puede darse la misma respuesta impositiva a estructuras económicas eficientes e ineficientes, a ingresos bien y mal distribuidos, a países con mayor o menor diversificación de cultivos, a administraciones bien o mal organizadas, a contribuyentes cultos o analfabetos.

Así, un país no puede pretender que la tributación agrícola constituya un porcentaje sustancial de la tributación nacional si, en términos de producto, el agro es un sector marginal. Chile no es un país de vocación agrícola definida. Se encuentra entre aquéllos del continente que tienen afectos a la explotación agropecuaria un menor porcentaje de su territorio (menos del 20%), sin posibilidades (como es el caso de Brasil) de expandir sustancialmente su frontera agrícola.

^{1/} Lo que pone de manifiesto, una vez más, la interrelación de la tributación con todas las decisiones de política que se adopten en el agro.

Esa falta de vocación natural es, en alguna medida, determinante de la reducida participación del producto agropecuario en el nacional, lo que trae aparejado numerosas implicaciones tributarias.

Tampoco puede ni siquiera pensarse en hacer tributar al agro básicamente por la vía del impuesto a las exportaciones, si las mismas carecen de toda significación. Sobre 20 países americanos examinados sólo en Venezuela y Bolivia las exportaciones agropecuarias constituyen un porcentaje más reducido de las exportaciones totales que en Chile. Ningún otro país, a excepción de éstos, registra exportaciones agropecuarias inferiores al 50% de las exportaciones totales. Brasil, Colombia, Haití y varios países centroamericanos son importantes exportadores de café; Ecuador, Panamá y Honduras de bananas; Uruguay y Argentina de lana y carne; la República Dominicana de azúcar, etc. Su disponibilidad de divisas depende en medida significativa de tales productos. Por el contrario Chile muestra una tendencia histórica sostenida a importar más productos de los que exporta 1/.

El grado de eficiencia de la Administración y de cultura de los contribuyentes son también determinantes sustanciales de en qué medida pueden elaborarse esquemas más o menos complejos o sofisticados. En el caso chileno tales niveles son medianamente aceptables.

Igualmente el grado de eficiencia generalizado en las empresas del sector será determinante de la importancia de los objetivos económicos que pueden lograrse a través de la herramienta impositiva, atendiendo a las implicaciones de dicha eficiencia en el consumo interno o en la exportación de productos agropecuarios.

Países que operan sobre la base de uno o dos rubros básicos (Uruguay) admiten esquemas tributarios que en alguna medida serán necesariamente distintos de los vigentes en aquéllos notoriamente más polifacéticos en ese aspecto (Chile). Por ello en Uruguay, a nivel de todo el país, es posible cuantificar la "renta presunta" imponible en términos de carne y lana, mientras en Chile el monto gravado lo constituye directamente la "capacidad potencial" de uso del suelo.

La importancia de buenos avalúos no es la misma en los Estados que registran, en términos relativos, limitadas diferencias entre sus diversos suelos (Uruguay) y aquéllos que muestran, en la materia, discrepancias sustanciales (Chile) 2/. Debe tenerse presente que buenos avalúos son necesarios, no para obtener adecuadas recaudaciones (el mismo efecto puede lograrse a través de las tasas aumentando las mismas) sino para fijar con equidad, en términos relativos, las cargas tributarias de los distintos contribuyentes, en la medida que los respectivos aforos catastrales reflejen, ajustadamente, la capacidad de producción de las diversas clases de suelos del país.

Países sin catastros y registros de propiedad adecuados (no es el caso de Chile) no pueden avanzar mucho a través de la imposición territorial. Así la tributación territorial no es posible en Zambia sin una previa definición y registro de títulos. Tampoco es viable en Nigeria y en la mayor parte de los países africanos donde han proliferado, en cambio, los llamados impuestos "personales" aplicados a los hombres con tasas diversas según el grado de desarrollo del área respectiva (Congo) o a la tribu como unidad productiva (Liberia).

Es obvio también que no cabe aplicar la misma tributación a países con grandes desigualdades, en la distribución de la tierra (complejo latifundio-minifundio), que a otros sustancialmente de productores medios; así como debe variar la tributación según estén afectos o no a intensos procesos de Reforma Agraria con la gestación de nuevas formas de unidades productoras (haciendas estatales, cooperativas, etc.). El minifundista, por definición, debe quedar exento de impuestos. Ello implica, por lo general, marginar a un gran número de productores pero a una reducida superficie agrícola.

1/ En 1972 las importaciones agropecuarias comprometieron el 53,4% del ingreso de ese año por concepto de exportaciones totales.

2/ Conforme a la retasación de 1965 los avalúos fluctuaban entre 0,3 y 4.000 escudos la hectárea.

Se ha estimado que mientras los latifundistas en Latinoamérica constituyen sólo el 1% de la población agrícola y controlan menos del 2% de las empresas, tienen el 50% de la tierra y reciben el 15% del ingreso total producido en el continente 1/. Es obvio destacar las implicaciones de esta circunstancia en la medida que dichos productores afectan sus ingresos a destinos no productivos, 2/ lo que en alguna medida podrá ser evitado a través de la herramienta tributaria.

Cuando el país es especialmente apto para elaborar productos no prioritarios en términos alimenticios cabe promover la exportación del mismo, gravando y eximiendo su consumo interno y exportación respectivamente (vino en Chile). Por el contrario, cuando existe la posibilidad de que un rubro específico pueda ser exportado elaborado o en su estado natural, procede gravar y eximir respectivamente de impuestos la exportación y consumo interno intermedio por industriales (lana sucia en Uruguay).

Por último, una limitante jurídica importante resulta de las disposiciones constitucionales que en muchos países acuerdan o acordaron a las autoridades locales (Provincias, Estados, Departamentos) 3/ competencia prioritaria para la formulación de algunos impuestos. El diseño impositivo en estos países deberá tener en cuenta esta limitante que no existe en otros (Chile).

3. Cómo realizar lo que se quiere y, puede hacer

Tomada la decisión política y corregida a la luz de las posibilidades prácticas, procede adoptar los instrumentos impositivos más aconsejables a ese efecto.

Como habrá oportunidad de examinarlo, cada impuesto ofrece sus ventajas e inconvenientes y es, por ende, más o menos "apto" para el logro de los objetivos buscados.

La bondad de un sistema tributario no puede nunca ser valorado en términos absolutos, sino en relación a las metas perseguidas y al contexto económico y social del país al que se trata de aplicar.

En otras palabras: corresponde adoptar en forma predominante o exclusiva aquellas fórmulas que permiten el logro más integral de las consecuencias deseadas y viables 4/.

El Profesor Richard Bird 5/ en alguna medida objeta el procedimiento expuesto señalando que los gobernantes no son planificadores que proceden clara y pausadamente a través de diversas etapas sucesivas: a. qué se quiere hacer; b. con qué herramientas generales de políticas (precios, crédito, impuestos, etc.) o específicas tributarias (distintas clases de impuestos) se cuenta; c. elección ponderada de los distintos instrumentos disponibles.

Aunque la reflexión es pertinente, el procedimiento aconsejado tiene un indesmentido valor, y que a él procede ajustarse, en cada caso, en cuanto sea posible.

1/ Véase M.J. Sternberg: "The economic impact of the latifundista" Land Reform, Land settlement and cooperativas, FAO, Rome, 1970, No. 2.

2/ Lo que, por ejemplo, parece haber sido demostrado en Chile y Colombia. Véase Nicolás Kaldor "Economic Problems of Chile" en Essays on Economic Policy. Ruckworth, London, 1964 y R.M. Bird "Income Distribution and tax policy in Colombia", Economic Development and Cultural Change XVIII, Julio 1970.

3/ Argentina, Uruguay, Brasil.

4/ Los "fiscalistas" objetan en general la existencia de un solo instrumento tributario para el sector, en función de que consideran muchas veces riesgoso hacer depender la totalidad de la recaudación de un solo impuesto, en particular si se trata de un nuevo gravamen sobre cuya aplicación no hay aún experiencia en la práctica. Esa fue, por ejemplo, una de las objeciones respecto del reiteradamente propuesto en Chile impuesto "único" al agro.

5/ Véase "Taxing agricultural land. A Survey and Appraisal" ob.cit.

CAPITULO VI: ALGUNAS CAUSAS QUE ENTORPECEN, EN LA PRACTICA, EL ADECUADO DISEÑO DE LAS POLITICAS TRIBUTARIAS

De los capítulos precedentes pueden extraerse dos conclusiones fundamentales:

- a. Es técnica y prácticamente factible que la tributación incida en el desarrollo del sector agropecuario.
- b. Los efectos que la tributación puede lograr en este campo no siempre están al alcance de otras políticas, tales como las de crédito, precios y subsidios, que en todo caso deben entenderse como complementarias de la impositiva y viceversa.

Siendo así, cabe preguntarse por qué no se ha recurrido más asiduamente a la herramienta tributaria para implementar los planes de Desarrollo Agropecuario. En efecto, si bien la importancia del tema es reconocida por los Organismos Internacionales y numerosas leyes tributarias en casi todos los países del mundo han sido dictadas con el objetivo de promover un acelerado desarrollo del agro, pocas veces se han diseñado políticas impositivas amplias y armónicas, que sean adecuadamente compatibles con las demás políticas de estímulos económicos dictadas en beneficio del sector. Menos aún han sido las oportunidades en que los resultados se han ajustado a las intenciones. Reiteradamente los autores señalan que los gravámenes sancionados no han producido los efectos deseados, o que no ha sido posible cuantificar esos efectos.

Cabe, a continuación, analizar las causas principales de este estado de cosas, sin perjuicio de puntualizar que ellas, en alguna medida, ya han sido consideradas en el capítulo precedente y lo serán oportunamente al examinar, en particular, cada una de las distintas herramientas tributarias.

1. Errores en la formulación del complejo normativo respectivo

Sobre el particular siguen siendo totalmente válidas las expresiones que en una oportunidad vertiera el autor del presente estudio sobre la técnica jurídica, en la formulación de las normas que sustentan los planes.

Manifestaba entonces:

Los textos jurídicos que se sancionen deben tener en cuenta ciertos principios de técnica jurídica que tienen, en este campo específico, importancia fundamental para el logro de los objetivos deseados.

Así, las leyes que se promulguen deben considerar todas las materias fundamentales para la regulación integral del tema a que hace referencia el texto legal. Leyes incompletas equivalen, indefectiblemente, a leyes ineficientes.

Corresponde diseñar textos legales claros en su formulación jurídica, que no den lugar a interpretaciones diversas, de las que se beneficiarán, en definitiva, las clases poderosas por contar con un mejor asesoramiento profesional.

Procede poner especial énfasis en asegurar la coherencia de todo el complejo jurídico normativo, de manera que las distintas disposiciones legales no produzcan efectos contradictorios entre sí.

Esta correlación debe lograrse no sólo a nivel de la legislación que tiene que ver con una misma materia (tributación), sino en relación a aquéllas que regulan materias diversas.

Por ejemplo, de nada valdrá establecer impuestos progresivos en atención al avalúo total de

la tierra que controla en forma directa o indirecta una misma persona física, si no se sancionan determinadas disposiciones en materia de Registros. Tampoco 'podrá lograrse por la vía impositiva que los arrendatarios incrementen sus inversiones, si no se les asegura un adecuado régimen de plazos e indemnizaciones por las mejoras que incorporen al predio que explotan,

La legislación es una fórmula de instrumentación esencialmente dinámica. Primero, porque la aplicación de la ley muchas veces pone de manifiesto una serie de imperfecciones que es necesario corregir. Segundo, porque en pocos años pueden imponerse ciertos correctivos, en atención a las variaciones producidas en la realidad socio-económica que la gestó.

En todo caso, procede investigar si se trata de deficiencias en los textos, en los sistemas de control establecidos, o en el aporte con que los economistas, sociólogos u otros especialistas, deberían haber contribuido para asegurar la plena eficacia de las normas sancionadas .

Como norma de principio debe evitarse la sanción de disposiciones de difícil e imposible control, en atención a la propia complejidad de las mismas o a la falta de medios adecuados para hacerlo. Ello ha ocurrido con los impuestos a las tierras ociosas y mal explotadas, por la dificultad implícita en todo el procedimiento conducente a individualizarlas. Así, es necesario determinar, en cada caso, el monto de las inversiones con respecto al avalúo del predio (Provincia Argentina de Formosa) o la carga de ganado por hectárea (Costa Rica, Guatemala).

Junto a las disposiciones de fondo debe darse primera prioridad a la formación de las normas encaminadas a asegurar su cumplimiento.

La composición de los Tribunales, las normas de procedimiento y control y el régimen de sanciones, son fundamentales para asegurar que las normas sustanciales dictadas, no resulten desvirtuadas, en su letra y espíritu, en la práctica. En el caso específico de la tributación, es importante que los efectos económicos negativos que se generan para el contribuyente por la defraudación o mora del impuesto, superen los beneficios que puedan derivar de ese incumplimiento.

Las normas de implementación jurídica están requiriendo un conocimiento exacto de las posibilidades de cada país en materia técnica, de recursos humanos y eficacia administrativa. Las disposiciones que se dicten deberán estar, en último término, en estrecha consonancia con estos aspectos.

Es siempre procedente un análisis completo de la legislación comparada, para determinar en qué medida sus soluciones son aplicables y en qué grado dichas legislaciones han logrado los efectos deseados.

Por último, debe buscarse la sanción de normas que den fluidez al esquema jurídico, para que pueda adaptarse, sin dificultad, a los requerimientos de los Planes de Desarrollo. En todo caso procede, cuando es especialmente difícil la modificación de los preceptos jurídicos de mayor jerarquía, actuar a través de las fórmulas de derecho que puedan dictarse con menor dificultad. En el caso específico de la tributación, materia en general regulada por leyes y aun, en sus aspectos básicos, por los textos constitucionales respectivos, es aconsejable que, por lo menos, ciertos elementos del impuesto (por ejemplo ajustes, avalúos) ' puedan ser alterados por normas jurídicas de inferior jerarquía normativa.

2. Falta de una adecuada promoción estatal encaminada a destacar los efectos fiscales y parafiscales de la tributación

Se ha dicho, con razón, que los impuestos son siempre impopulares. Puede haber fervorosos partidarios de determinadas políticas de precios, crédito o comercialización, pero es difícil el apoyo igualmente caluroso a ciertos esquemas tributarios, aun de parte de sus beneficiarios potenciales.

El contribuyente "ve" el tributo como un "mal necesario" sin comprender, en general, los beneficios indirectos que de él pueden, a veces, extraerse adoptando ciertas conductas o actitudes especiales.

No obstante, una labor educativa 1/ en este aspecto por parte del Estado es fundamental, en términos fiscales, señalando los beneficios que obtiene la comunidad con las cantidades recaudadas. Ello es especialmente importante cuando el producido del gravamen se vuelca en favor del propio sector. En este caso la experiencia señala que la receptividad de los contribuyentes al impuesto, así como su capacidad tributaria 2/ aumenta sustancialmente 3/. Se ha comprobado este hecho en el Uruguay y en Chile, En el Uruguay los productores se muestran especialmente predispuestos a la aceptación de tributos cuyo producido, en parte importante, vuelve al agro a través de caminos, escuelas, hospitales, primas por eficiencia, etc. En Chile los campesinos han manifestado su deseo de que la nueva tributación que pueda sancionarse en el futuro permita, por ejemplo, el financiamiento de los Consejos Comunales Campesinos.

En términos económicos también debe ayudar el Estado a los contribuyentes, a través de una labor educativa, a "visualizar" las ventajas de la eficiencia, por ejemplo, en aquellos tributos que graven la renta presunta o la capacidad potencial de uso de la tierra, transformando el gravamen en un integrante fijo del costo.

Por último es importante, en términos sociales, destacar la justicia del impuesto poniendo de manifiesto cómo el mismo dice relación directa con la capacidad contributiva del contribuyente.

No debe olvidarse que en gran medida la defraudación y mora de los contribuyentes están ligadas no sólo a la eficiencia de la Administración, sino también a la aceptación y comprensión de los productores.

3. Resistencia del sector latifundista al diseño de impuestos eficientes en términos fiscales y parafiscales

En la medida que dicho sector constituye un centro de poder fundamental, resulta obvio que se opondrá con éxito a la sanción de tributos que lo afecten o, cuando menos, pondrá especial cuidado en que dichos tributos carezcan de la eficiencia precitada en virtud, por ejemplo, de la inadecuada redacción del texto legal, de las exenciones específicas que autoriza, de la facilidad con que puede ser defraudado, etc.

4. Ubicación dual de los tributos agropecuarios que son, a la vez que tributos, instrumentos de política para el desarrollo del sector

El gravamen, en la medida que constituye un impuesto, se vincula con todo el sistema impositivo nacional y su problemática.

En cuanto instrumento de política económica y social se relaciona con el desarrollo agropecuario.

Como tributo opera en el ámbito de las reformas tributarias y de los Ministerios de Hacienda, Como política implementa los planes de desarrollo elaborados por los Ministerios de Agricultura.

1/ Como la que se realiza en Estados' Unidos.

2/ Es decir, el monto de gravámenes que es capaz de soportar.

3/ Los Ministerios de Hacienda tienen, por lo general (de acuerdo a principios doctrinarios generalizados) opinión adversa a las "afectaciones especiales". Personalmente entiendo, una vez más, que no caben aquí juicios de valor absoluto y que corresponde examinar las condiciones de cada país y las ventajas especiales que en cada caso concreto pueden obtenerse con la "afectación especial".

Esa dualidad resuelta, casi sin excepciones, en los hechos 1/ y desde el punto de vista institucional en beneficio del Ministerio de Hacienda, ha sido causa importante de su ineficiencia.

En efecto, atendida la importancia del tributo como medio para que el Estado obtenga los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, se ha dejado tradicionalmente su manejo al libre arbitrio de los Ministerios de Hacienda que son a quienes compete, por lo general, el manejo y la responsabilidad de dichos recursos.

Esta conducta ha tenido consecuencias muy inconvenientes por cuanto:

a. Los Ministerios de Hacienda tienen un amplio conocimiento de las necesidades del erario público, pero no de la realidad agropecuaria, así como de los Planes de Desarrollo elaborados para el sector y de las políticas necesarias para implementarlo adecuadamente.

b. No existe, precisamente en función de ese desconocimiento, una armónica relación entre las tributaciones que se diseñan y las estructuras económicas a las que se aplican.

Los Ministerios de Hacienda por lo general promueven la imposición global, que tiende a uniformizar, en términos tributarios, a todos los sectores de la economía, y rechazan las afectaciones especiales de fondos, por entender que uno y otro criterio se ajustan a las más modernas pautas en la materia.

Por el contrario la agricultura de los países en desarrollo está requiriendo muchas veces tratamientos específicos sólo viables a través de la imposición sectorial, así como con afectaciones especiales de recursos.

En el caso de los países latinoamericanos, es interesante observar, en todo caso, un acentuado esfuerzo por consagrar esquemas impositivos imitando legislaciones del modelo anglo-sajón, entendiendo que representan las más justas y racionales soluciones tributarias, sin percibir que el auge de los mismos deriva, no tanto del desenvolvimiento de la doctrina hacendística, como de la coyuntura económica que atravesaban los países que la impulsaron.

c. Los Ministerios de Hacienda se resuelven, en general, en favor o en contra de un impuesto por consideraciones de orden meramente fiscal: magnitud de la recaudación esperada, factibilidad de que exista o no una importante defraudación o mora, etc. Ignoran o no les interesan los efectos que, deseados o no, producirá el impuesto en el orden social y económico.

d. La información estadística que se elabora agrupa la misma por impuestos (a la compraventa, renta, territorial, etc.) y en mucho menor medida por sectores (agricultura, industria, comercio, etc.) a pesar de la importancia que ello tiene para la adecuada planificación de los mismos 2/.

Sobre el particular se expresaba en el Plan de Desarrollo Agropecuario chileno 1965-1980:

Parece lógico que el Ministerio de Hacienda no monopolice la gestación de los tributos a crear. En el caso del sector agropecuario, no ya porque una disposición legal confiere especial ingerencia en la materia al Ministerio de Agricultura, a través de la Oficina de Planificación Agrícola, sino por razones de orden técnico indiscutibles. Si existe un Plan de Desarrollo Agropecuario del Gobierno y dentro de él una política tributaria destinada a implementarlo, lo lógico es que toda nueva tributación que afecte al agro se examine conjuntamente entre ambos Ministerios. El Ministerio de Hacienda determinaría, en términos globales, en una primera instancia, cuál es el aporte impositivo que a su criterio procede que haga el sector. El Ministerio de Agricultura analizaría en qué medida esa imposición es social y económicamente soportable para el agro y buscaría que el aporte del sector se hiciera a través de aquellas herramientas tributarias más compatibles con la política diseñada

1/ Compete en Chile al Ministerio de Agricultura, a través de la Oficina de Planificación Agrícola (ODEPA), el diseño de la política tributaria.

2/ En Chile, por ejemplo, la información sectorial disponible corresponde sólo a impuestos "girados".

en el Plan. Todo ello sin perjuicio de que el Ministerio de Hacienda, a su vez, evaluara si las soluciones que se sugieren son compatibles, en términos globales, con la política tributaria general; y examinará también aspectos para los cuales está especialmente capacitado, en función de su experiencia en la materia: por ejemplo, acerca de la posibilidad de defraudación y mora implícitos en el esquema diseñado.

5. Falta de apoyo en los demás elementos e instrumentos de la planificación agrícola

La tributación agrícola, como ya se expresara no es la panacea universal. Por lo demás, por lo menos a nivel del sector agropecuario, no hay nada que, por sí' solo, lo sea.

Es indispensable que los impuestos se integren dentro de un plan. De nada vale, por ejemplo, que el tributo estimule una mayor eficiencia empresarial, si no existen mercados y precios convenientes para los productos, si no hay adecuados servicios de investigación y extensión que permitan a los productores orientar con éxito sus inversiones, si no se asegura al arrendatario de un predio una indemnización por las mejoras que hubiere incorporado al mismo y queden a la fecha que haga abandono de éste, etc.

Es más, la ineficiencia no es siempre responsabilidad del productor. En la medida que unos tengan acceso al crédito y la tecnología y otros no, un impuesto sobre la renta potencial premiará no las adecuadas conductas empresariales, sino la situación de privilegio de ciertos grupos de productores.

CAPITULO VII: CIERTAS CARACTERISTICAS ESENCIALES DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS PARA ASEGURAR SU EFICIENCIA

Sobre el tema ya se hicieron algunas consideraciones al referirse a las particularidades, a nivel de cada país, de las políticas tributarias y a las causas que entorpecen, en la práctica, el adecuado diseño de las políticas tributarias.

Aun con la puntualización del párrafo precedente, la enumeración que se realiza de las características esenciales destinadas a asegurar la eficiencia del sistema tributario no es exhaustiva, limitándose a resaltar aquéllas que la experiencia hace considerar más significativas.

1. Sencillez

Para que la tributación obtenga sus objetivos fiscales y parafiscales debe cumplir con varios presupuestos básicos.

Uno de los más importantes es el de la sencillez, que permite adecuadas recaudaciones, así como hacer "visualizar" a los productores lo que se persigue a través de la tributación y cuál es el juego de estímulos y desestímulos que, en los distintos órdenes, lleva implícito.

La sencillez dice relación con las condiciones de cada país. En ese sentido, tanto más sencilla debe ser la tributación cuanto menos efectiva es la Administración, menos cultos son los contribuyentes o menos elaborados están los distintos elementos del impuesto a aplicar (avalúos, por ejemplo). Interesa tanto la sencillez de cada gravamen en particular como la del conjunto de los que afectan al sector.

Asimismo el principio de la sencillez exige que el número de impuestos se reduzca al mínimo compatible con los requerimientos fiscales y parafiscales de la tributación. Antes de sancionar un nuevo impuesto corresponde analizar en qué medida los vigentes o su modificación permiten o permitirían alcanzar los objetivos deseados.

2. Coherencia

De la armonía impositiva depende la eficiencia del sistema, pues se evita que los distintos impuestos sean contradictorios en sus metas y objetivos.

Es común la reforma de un impuesto específico que afecta al agro (ej. a las exportaciones), de un elemento de un impuesto particular referente al sector (ej. avalúo de los impuestos territoriales), o aun de un impuesto a nivel nacional (ej. del impuesto a la renta). Mucho menos corriente es el rediseño integral y armónico de todos los tributos que afectan al agro (territorial, a la renta, patrimonial, compraventa, exportaciones, etc.). Más aun si ello se realiza dentro del contexto de un plan de desarrollo económico y social del agro.

3. Estabilidad

La permanencia del régimen impositivo permite al empresario programar la marcha de su empresa, con la tranquilidad de que el esquema de valores antedicho no será modificado permanentemente.

Es obvio que esa permanencia sólo es válida en la medida que no se alteren las condiciones económicas y sociales que gestaron el diseño impositivo, tales como la eficiencia empresarial y la redistribución del ingreso.

La estabilidad no es incompatible con los cambios correspondientes a una distinta etapa de

avance en el proceso de desarrollo del sector 1/.

Es corriente y razonable que las tierras vírgenes incorporadas al proceso productivo estén exentas, en general, de tributos, lo que significará, para que opere el estímulo, que otras tierras y otros sectores de la economía estén sujetos a una adecuada imposición. Cuando priman la explotación ineficiente de la tierra y median diferencias importantes entre la capacidad de uso actual y potencial de los suelos, parece adecuado el diseño de impuestos atendida la "renta presunta" de los predios. Por el contrario, cuando se generalizan altos grados de eficiencia resultan pertinentes los gravámenes según la renta "efectiva", sin perjuicio de recargos especiales que afectarán a las malas explotaciones.

Tampoco la estabilidad significa uniformidad. Así los minifundistas quedan tradicionalmente exentos del pago de impuestos que rige sobre los productores personas físicas (familiares, medios y grandes). Las personas jurídicas de estructura diversa (sociedades de capital, cooperativas de producción, etc.) también están sujetas a distintos sistemas impositivos.

La mejor garantía tributaria para las inversiones es, tal vez, la estabilidad del sistema tributario y precisamente Chile, para estimular las inversiones extranjeras, creó un incentivo tributario que consiste, simplemente, en una garantía que el Estado otorga al inversionista extranjero que cumpla con determinados requisitos (garantía establecida en un contrato-ley) de invarlabilidad del sistema tributario aplicable por un lapso de diez años, según lo dispone el denominado "Estatuto del Inversionista Extranjero".

Por último, corresponde puntualizar que la permanencia del sistema exige, por lo menos, que las sucesivas modificaciones se hagan en un mismo sentido, con igual o armónica tendencia, evitando cambios de frente injustificados que desorientan al contribuyente.

Múltiples razones hacen prácticamente imposible que los ingresos y egresos fiscales que se prevén para un ejercicio dado se cumplan, en los hechos, plenamente. Pero cuando circunstancias imprevistas obligan a crear nuevos gravámenes o a modificar los existentes, en atención a imprevisibles disminuciones de las recaudaciones o incrementos en el gasto público, la existencia de esquemas impositivos sectoriales racionalmente diseñados conforme y de acuerdo con las necesidades del mismo, permiten que los nuevos gravámenes no contradigan la adecuada política social y económica que dicho sector está exigiendo. Ello evitaría el pernicioso sistema tradicional de recurrir, de urgencia, sin ninguna clase de estudios previos del orden que se menciona, a ciertas fuentes de ingreso por razones muchas veces ajenas a una adecuada política fiscal.

4. El caso chileno

En Chile, tradicionalmente, la tributación ha sido ajena a los principios de la sencillez, la coherencia y la estabilidad.

Una gran cantidad de gravámenes han incidido sobre el sector, sin que el contribuyente pueda tener otra perspectiva del sistema que la que resulta de su "peso" o incidencia fiscal y ella le es muchas veces negada, en razón de la rápida sucesión con que los tributos se multiplican, sustituyen, adicionan y complementan.

El sistema tributario adiciona y correlaciona una serie de gravámenes similares, concebidos, muchos de ellos, dentro de una imposición global nacional.

La imposición sectorial, globalmente considerada, es contradictoria en sus metas. En efecto, mientras algunos tributos persiguen estimular la mayor productividad (impuesto territorial) otros han gravado y aun sobregavado el mayor ingreso que puede obtener el empresario, invirtiendo más y mejor y tecnificando su explotación: Impuestos de compraventa, a la producción de vinos y chicha, a la renta, en la fórmula consagrada por la "Reforma Tributaria" de 1964.

1/ Tan importante es el principio de la estabilidad que en reciente acta de compromiso suscrito en la Argentina por el Gobierno se establece que el Poder Ejecutivo promoverá ante el Congreso la no modificación estructural del sistema impositivo agropecuario hasta el 25 de Mayo de 1977. Véase Diario La Nación de 7 Septiembre 1973.

Es común que los impuestos se deroguen y restablezcan en términos idénticos o similares; con igual o distinto destino.

La tendencia a legislar aprovechando leyes totalmente ajenas a la materia, ha coniribuido a incrementar el desorden en el diseno de la política impositiva.

5. Flexibilidad

Otro factor específico que el planificador debe tener especialmente en cuenta es el de la flexibilidad de la tributación, en función del volumen y precios de la producción agropecuaria.

Puede definirse la flexibilidad tributaria como la capacidad que debe poseer un sistema tricutario para obtener un incremento en sus recaudaciones ante un aumento del ingreso nacional.

Puede decirse que la importancia de que el sistema tributario posea una tendencia hacia la flexibilidad tributaria fluye de las dificultades con que los países subdesarrollados encaran el proceso del crecimiento. En forma general, en este tipo de naciones el desarrollo económico ha ido acompañado de movimientos inflacionarios. Esta situación ha .determinado, por una parte, que los ingresos tributarios no se incrementen siquiera al mismo nivel a que lo hace el ingreso monetario; paralelamente, los gastos fiscales son de carácter inelásticos y mantienen una tendencia a crecer por causa del movimiento ascendente de precios. Se determina así la propensión a la creación de déficit presupuestarios cada vez mayores, que constituyen elementos propagadores de la inflación.

Esta brecha que se produce entre ingresos y gastos fiscales a consecuencia del proceso inflacionario trae como secuela un agravamiento del déficit presupuestario fiscal, ya que los impuestos no aumentarán al ritmo que lo hacen los gastos públicos, suponiendo que estos últimos guarden una relación constante con el Ingreso Nacional.

A su vez el aumento de este déficit repercute en el nivel general de precios y su alza lleva a un descenso aún mayor del coeficiente de flexibilidad, lo que se refleja en el déficit, siguiendo bajo estos cauces la espiral inflacionista. Este proceso lleva a que inflación e inflexibilidad se ayuden mutuamente.

Bajo un régimen de presiones inflacionarias es muy difícil obtener una reducción drástica de los gastos públicos por lo cual en la práctica los países recurren a la otra alternativa de elevar las tasas legales de los tributos o crear otros nuevos a fin de mantener constantes las tasas efectivas.

La característica fundamental del régimen tributario chileno, que, por lo demás, es comun para la mayoría de las naciones en vías de desarrollo, es la inflexibilidad. Las causas que la provocan radican en defectos de la propia estructura impositiva.

Punto de especial significación, que será analizado oportunamente, es el de la inflexibilidad tradicional de algunos tributos fundamentales para el desarrollo económico y social del sector, tales como el territorial y el que grava la renta potencial de los contribuyentes. Sólo los impuestos a la compraventa, en gran medida los impuestos a la producción de vinos y chichas y el impuesto a la renta sobre los ingresos reales, resultaron en Chile ser flexibles a los precios y al volumen de la producción.

6. Liquidez

La liquidez del contribuyente puede inoidir, a veces, sobre el tipo de explotación. Así, una explotación forestal difícilmente podrá desarrollarse si se le somete a un régimen de pagos anuales.

Si bien es razonable disponer el pago de los impuestos en la fecha en que los empresarios rurales cuentan con recursos generados por la venta de sus productos, debe evitarse, por esta vía, disminuir, en términos reales, la carga tributaria prevista legalmente para el sector; por ejemplo, en la medida que se abonen (en países con altos índices de inflación) con moneda de un año, impuestos correspondientes al año anterior 1/.

1/ Ello ocurre, por ejemplo, en el impuesto a la productividad mínima exigible (Improme) uruguayo.

CAPITULO VIII: CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS Y SU IMPORTANCIA ECONOMICA Y SOCIAL

Limitaremos el examen a aquellas clasificaciones que tienen especial interés a nivel del sector agropecuario.

1. Impuestos directos e indirectos

Esta clasificación es considerada, tal vez, la más importante, pero al mismo tiempo es la que origina mayores controversias, lo que se debe a la dificultad de establecer un criterio de diferenciación.

Como lo reconoce Kaldor y la mayoría de los autores, basar una clasificación de los impuestos en directos o indirectos es difícil ya que existen diversos criterios de distinción.

Uno de los más corrientes es el de establecer la clasificación según la forma como se determina la capacidad contributiva real.

Los impuestos directos serían aquéllos que gravan la renta o riqueza de los contribuyentes, en tanto que los indirectos afectan al empleo de dicha renta o fortuna, o el uso o desplazamiento de estos mismos rubros.

A lo anterior cabe agregar que los impuestos directos gravan la renta en cuanto ésta ingresa al patrimonio de una persona, o sea, cuando queda a disposición del contribuyente para adoptar decisiones económicas, las que pueden ser de consumirla, invertirla o ahorrarla, mientras que los impuestos indirectos, que gravan el gasto y el empleo de los patrimonios, sólo afectan la renta al gastarse ésta y, en cierto modo, al invertirse; con lo que aparece como no afecta la renta que se ahorra, o sea, la que no se desplaza del patrimonio del contribuyente.

Este último elemento ha permitido ampliar el análisis del concepto capacidad gravable sobre el cual radica la justificación de un sistema de impuesto progresivo sobre la renta y que ha servido a Nicolás Kaldor para fundamentar su impuesto al gasto.

Finalmente este criterio tiene hoy día una variación que consiste en atender a las fuentes imponibles principales. Generalmente se aceptan Cuatro fuentes imponibles que son: la renta, la posesión o goce de capital, los actos jurídicos y la producción, distribución o consumo de bienes y servicios.

Desde este punto de vista si la fuente imponible es estable, como ocurre en el caso del capital o de la renta, el impuesto que los grava es directo, y si es movable o relativamente movable, como sucede en los dos últimos casos, el impuesto es indirecto,

Entendemos que no cabe duda que, referido al sector agropecuario, en general, los impuestos directos ^{1/} constituyen un instrumento más adecuado para lograr el desarrollo socioeconómico del agro, en la medida que la eficiencia empresarial y la redistribución del ingreso se logran más acabadamente a través de ellos.

Corresponde igualmente reafirmar otras consecuencias negativas que supone la aplicación de los impuestos indirectos. En primer lugar su efecto desalentador en el esfuerzo productivo, que se manifiesta en su contradicción con los propósitos que deben perseguir países de insuficiente desarrollo económico. En segundo lugar, la posibilidad de su fácil traslación. En este sentido debemos destacar que mientras en el mercado interno, la traslación muchas veces puede operar fácilmente, pues el productor descarga de derecho o en los hechos el peso del gravamen sobre el consumidor, no sucede lo mismo cuando se trata de productos de exporta-

^{1/} Se volverá sobre las ventajas e inconvenientes de los impuestos directos e indirectos al analizar, individualmente, cada uno de los distintos tributos que afectan al agro.

ción, ya que en este caso, la incidencia del tributo generalmente recae íntegramente sobre el productor, incapacitado de trasladarlo, por su imposibilidad de influir en los precios internacionales.

Los impuestos indirectos, pues, no son un instrumento adecuado para lograr el desarrollo económico y social del agro, ya que no gravan a los productores en razón directa de la calidad y cantidad de tierra que poseen, e inversa del rendimiento que obtienen por unidad de superficie. En el caso de los productores eficientes, pagan más cuanto más invierten y más innovaciones tecnológicas incorporan a sus establecimientos. El mal uso de la tierra el sub-empleo y los bajos niveles de productividad nada tienen que ver con el tributo. El propietario y el arrendatario, el grande y el chico, quien produce mucho y quien produce poco por unidad de superficie, pagan proporcionalmente igual y su gravamen se liquida sobre idénticas bases.

Por todo ello, se ha entendido, por lo común, conveniente la sustitución parcial y paulatina de este tipo de gravámenes por tributos sobre la tierra o la renta ^{1/} (directos).

Es de destacar la importancia que en los países latinoamericanos tienen, a la fecha, los tributos indirectos, en especial a través de impuestos a las exportaciones, comunes en los países en que los rubros agropecuarios constituyen la mayor parte del haber de la balanza comercial.

En ese sentido Chile se integra dentro del grupo minoritario; en gran parte, precisamente, por ser marginales sus exportaciones agropecuarias.. En este país a partir de 1963, se registra una modificación fundamental en la participación porcentual que le cabe a los impuestos directos e indirectos en la imposición total. Hasta 1962 dentro del sector cerca del 50 por ciento de los gravámenes eran indirectos. Similar porcentaje, con pequeñas variantes, les corresponde a éstos desde 1954 a 1965 a nivel nacional. Pero en el orden agropecuario desde 1963 más del 80% de los tributos son directos, en razón de que desaparecen los impuestos específicos al vino y, ulteriormente, 1965, entra en vigencia el impuesto patrimonial.

2. Impuestos globales y sectoriales

Esta clasificación dice relación con la extensión en la aplicación del impuesto.

Son tributos globales aquéllos cuyo monto imponible alcanza a la totalidad del patrimonio o renta del contribuyente (impuesto global a la renta y al patrimonio).

Constituyen tributos sectoriales los que se aplican sobre una renta específica de la persona (por ejemplo la agropecuaria) o una cuota también específica de su patrimonio (bienes inmuebles rurales).

Existe una tendencia generalizada, entre ciertos especialistas, en acordar primerísima prioridad a los impuestos globales que evitan, según ellos, un tratamiento inequitativo y desigual entre los bienes y rentas de distinto origen y aseguran una justa carga impositiva a cada contribuyente según su "capacidad tributaria" total.

No se puede acompañar, como principio, esa tendencia que responde a una desubicación respecto de la realidad que viven los países en desarrollo. En primer lugar, la verdadera justicia está en tratar diferente a lo que es diferente. La agricultura difiere de la industria, el comercio o la minería en términos que justifican soluciones específicas. En segundo lugar, es siempre viable adicionar a impuestos sectoriales uno o' más impuestos globales que permiten observar, in totum, la capacidad tributaria del contribuyente.

^{1/} En este sentido, por ejemplo, son las conclusiones del Seminario de Tributación Agrícola realizado por IICA en Chile en 1963.

La tributación finalista es, en primer término, necesariamente sectorial. Para incidir sobre la productividad, la producción, los precios, etc. debe discriminar las diferentes zonas de la economía y conferirles el tratamiento adecuado, a fin de alentar o desalentar, requisitos de hecho, que están en la base de la finalidad finalista, y sin las cuales ésta no puede plantearse.

Por último, las tasas del gravamen deben ser estructuradas en función de la finalidad que se persigue. Cada tipo de actividad debe ser gravada con tasas adecuadas a las metas que busca la imposición. No es posible estructurar un sistema de imposición finalista con tasas únicas para todas las rentas personales.

Existe identidad en Chile entre los impuestos globales y progresivos que afectan al sector (global complementario a la renta y patrimonial). Los impuestos globales han ido aumentando su incidencia y reduciendo la participación, que en la imposición agropecuaria, corresponde a los tributos de índole sectorial.

3. Impuestos proporcionales y progresivos

Esta clasificación dice relación con la naturaleza de la tasa o cuota del impuesto.

Son evidentes los beneficios sociales y económicos de los impuestos progresivos, en la medida que exigen un uso intensivo de la tierra en razón directa de la extensión que controla un mismo empresario, aseguran una más racional distribución del ingreso y aun, como ya se expresara, pueden contribuir a la redistribución de la tierra como factor productivo.

El riesgo de que las inversiones esenciales serían disminuidas porque los impuestos sobre los grupos de ingresos superiores absorberán los fondos necesarios a ese efecto, no parece ser grave en muchos países subdesarrollados, donde factores institucionales y una tendencia a resistir cambios tecnológicos son los obstáculos mayores para el incremento de la inversión privada. Impuestos relativamente fuertes sobre agricultores con elevados ingresos, probablemente absorberán con menor frecuencia fondos necesarios para inversión, que fondos que de otra manera se destinarían a gastos suntuarios.

Las consideraciones prácticas (aparte de las humanitarias) de la necesidad económica de elevar los ingresos de los campesinos que viven a niveles de subsistencias, para evitar el desperdicio de la fuerza de trabajo y de las capacidades productivas, subrayan los argumentos precedentes a favor de un patrón de distribución que exima de impuestos a las familias al fondo de la escala de ingresos económicos, o que de otra manera los tribute ligeramente en comparación con la tributación del resto de la población.

Es común que la doctrina niegue la posibilidad de establecer impuestos progresivos sobre otra base que el total de la capacidad contributiva individual. No obstante, se olvida señalar la distinción real que existe entre impuestos progresivos y progresividad del sistema tributario.

Lo que interesa a la justicia tributaria, es que el sistema, en su conjunto, sea progresivo. A tal efecto, se recomienda comúnmente el empleo de un impuesto con tasas progresivas sobre la renta personal global. Un tributo con tales características puede dar progresividad a todo el sistema tributario, a condición de que tenga un peso importante respecto del total de la tributación y que la evasión sea relativamente escasa.

Pero ello no es común en los países en vías de desarrollo, por lo que resulta razonable trasladar la progresividad de los tributos a ciertos impuestos sectoriales básicos.

La sanción de impuestos con tasas progresivas exige, como ya se expresara, sistemas de reajuste armónicos para el monto imponible y tramos de la escala.

En el caso específico de Chile, el monto imponible de los impuestos globales (a la renta y al patrimonio) se ajusta según "la utilidad neta de la agricultura" y los tramos de la escala en términos de sueldos vitales anuales (S.V.A.) ajustados a su vez conforme al índice general de precios. Ello ha provocado una disminución sensible en la carga impositiva sectorial.

4. Impuestos nacionales y regionales o locales

Esta clasificación tiene que ver, en lo que nos interesa, con la autoridad competente para sancionar los impuestos y no con el destino de las cantidades recaudadas y la determinación de los productores afectos al tributo 1/.

La experiencia muestra que los impuestos regionales o locales, sancionados sin que a un nivel superior se fijen altos per-requisitos básicos, 2/ si tienen real incidencia fiscal, se traducen en intolerables diferencias entre los distintos productores del agro, como consecuencia, simplemente, de su radicación en términos geográficos.

Oportunamente, a vía ilustrativa, se hará referencia a la experiencia uruguaya al respecto. Pero dicha multiplicidad es común en muchos países. Así, en Australia, conjuntamente con un impuesto nacional, existen impuestos similares en los distintos Estados. Una de las características fundamentales del sistema impositivo de EE. UU., es la superposición de gravámenes sobre la propiedad inmobiliaria por distintas autoridades (estados, condados, ciudades, distritos escolares, etc.). En el Brasil, hasta 1961, la imposición territorial fue de competencia estadual; de 1961 a 1964, de competencia municipal, y es, desde esta última fecha, de competencia de la Unión. En la Argentina corresponde a las provincias asignar los impuestos territoriales. En Chile, por el contrario, no existe una multiplicidad de centros de poder con facultades para diseñar la política impositiva 3/.

1/ Caso, por ejemplo, de un impuesto nacional a los productores de una región, para financiar en la misma la construcción de un frigorífico.

2/ Carga impositiva, modalidad del impuesto, etc,

3/ El art. 44 inciso 1 de la Constitución de Chile, dispone que sólo en virtud de una ley se puede imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes, señalar en caso necesario su repartimiento entre las provincias o comunas, y determinar su proporcionalidad o proporcionalidad o progresividad.

CAPITULO IX: CAPACIDAD TRIBUTARIA DEL SECTOR

1. Consideraciones generales

Si a través de la tributación pueden cumplirse otros objetivos que los fiscales, es obvio que el papel de la misma en los planes de desarrollo trasciende la de ser, simplemente, una suministradora de ingresos al sector público, cuyo monto queda determinado en función de las necesidades de dichos planes. Ello obliga a integrar, al más alto nivel, las políticas tributarias dentro de las políticas nacionales y sectoriales de desarrollo, atendiendo a las metas socio-económicas que puede lograr la imposición.

Esta integración hace imprescindible una adecuada programación del sistema tributario que impone, en su diseño, el cumplimiento de ciertas etapas. Así, corresponde determinar, en primer lugar, la capacidad tributaria del sector o, en todo caso, la imposición total a que va a estar sometido el agro ^{1/}, en función de una serie de circunstancias y definiciones de carácter técnico y político, sectorial y extrasectorial.

La capacidad contributiva del sector depende de una serie de factores que son, en general, difíciles de cualificar, tales como la magnitud del ingreso sectorial, la forma como ese ingreso está distribuido, el destino que se acuerde a los impuestos que se recauden, etc. Por lo demás, puede concebirse la existencia de gravámenes que excedan la capacidad contributiva normal del contribuyente, con carácter fundamentalmente socio-económico.

La carga total tributaria asignable a la agricultura parece ser, en general, considerablemente inferior al margen de 30 a 50%, que corresponde a su participación en el ingreso de la mayoría de los países subdesarrollados.

Como la disparidad usual entre el ingreso per capita de la agricultura y de la industria es del orden de uno a tres, o uno a cuatro, la participación de la agricultura en el ingreso nacional puede sobrestimar la capacidad tributaria relativa. Para corregir dicha sobr-estimación, puede considerarse una exención individual mínima al calcular la capacidad tributaria ^{3/}. Además, convendría suponer una escala menor de exenciones para la agricultura que para otros sectores, ya que las necesidades básicas mínimas en muchos grupos de bienes indispensables - alimentos, ropa, transporte, distracciones, etc. -, son menores en las comunidades agrícolas que en otras partes.

Sostener que los ingresos manifiestamente reducidos que existen en casi todos los sectores agrícolas de los países subdesarrollados no dejan margen para la capacidad tributaria, podría ser intuitivamente atractivo, pero no parece estar en concordancia con una evaluación realista de prioridades. Los que adelantan este argumento tal vez estén asignando una menor prioridad a los programas gubernamentales y en particular a la inversión pública, que generaría una mayor producción agrícola, lo que parece coherente dados los requisitos de la mayoría de esos países. En común que el sector agrícola, examinado a la luz de algunos indicadores globales, esté sub-gravado.

Normalmente la carga impositiva sectorial se mide en términos tribut-producto. Un indicador más adecuado sería, sin lugar a dudas, determinar la relación en términos de impuestos-ingreso neto o, aun, en términos impuestos-remuneración de la tierra, capital y empresario, en razón de que se deducen conceptos tales como insumos, depreciaciones y remuneración del trabajo, que disminuyen la capacidad contributiva del contribuyente. Así, en Chile mientras en 1965 la relación tributo-producto fue de 6,5%, la relación impuesto-remuneración de la tierra, capital y empresario se situó en un 17,7% ^{3/}.

^{1/} En puridad, además de la capacidad tributaria del sector, puede hablarse de capacidades tributarias por áreas o regiones, rubros de producción y grupo de contribuyentes. En Chile, por ejemplo, el Sur tiene una mayor capacidad impositiva que el Norte, la vid que la explotación forestal y los latifundios que los medianos productores.

^{2/} La Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria chilena propuso marginar de impuestos a los predios de los minifundistas, que estimó en un 69% de los predios totales, con un 4,9% del avalúo nacional. Ello obviamente limita las posibilidades de gravar el sector en razón a la capacidad del resto de los productores.

^{3/} Se carece de información actualizada que permita, a la fecha, confrontar los referidos indicadores con los vigentes en 1965.

Asimismo, la diferencia que media entre el uso actual y potencial de los suelos, altera la capacidad tributaria del agro, en la medida que en algún porcentaje los gravámenes que se sancionen puedan ser pagados con un incremento en la producción, generado en la incorporación de ciertas áreas a la explotación agropecuaria, la ampliación de la superficie cultivada o una mejora en los rendimientos.

También el destino de los recursos altera la capacidad tributaria del sector por su incidencia en la aceptación de los contribuyentes y en el desarrollo del agro, lo que tiene, a su vez, implicaciones en sus posibilidades potenciales de pagar tributos. Inclusive es común que agricultores y campesinos exijan intervención en el manejo de los fondos que son especialmente afectados.

Puede no existir capacidad alguna para el financiamiento de gastos de baja prioridad - debido sencillamente a que los fondos pueden servir a necesidades de prioridad más alta si se dejan en manos de particulares - y ser, sin embargo, amplia para los programas esenciales del gobierno. La medición es difícil por el elemento subjetivo implícito en las decisiones con respecto al carácter esencial del gasto privado y público y las ventajas correspondientes del consumo corriente y la inversión,

La existencia de leyes que ordenan impuestos con destino especial, sustrayendo de la libre disponibilidad del Fisco recursos importantes, quitan al Gobierno gran parte de su capacidad de disposición y le restan posibilidades de ejecutar una verdadera planificación económica, ya que debe abocarse ante todo a cumplir con los compromisos pre-establecidos y que se le han impuesto por ley.

Pese a esta objeción generalizada entre los autores, reiteramos una vez más la importancia y necesidad, en casos específicos, de aceptar la existencia de "afectaciones especiales". Ha sido propuesto en Uruguay y en Chile que parte de los recursos que pudiesen obtenerse de los gravámenes proyectados, se destinara en favor del sector. Así, se sugirió en Chile, tanto en el Plan de Desarrollo Agropecuario 1965-1980, como por la Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria, propiciar la creación, con el producto del impuesto único al agro, de un "Fondo de Desarrollo Agropecuario" que sería administrado por el Ministerio de Agricultura (Plan) o, en alguna medida, a nivel Comunal por los Consejos Comunales Campesinos (Comisión).

También la apreciación exacta de la verdadera capacidad resulta difícil de ponderar cuando se tiene la certeza de una considerable evasión impositiva, aun cuando la misma no pueda ser debidamente cuantificada. La evasión impositiva puede efectuarse inclusive por la vía de la traslación de la carga del gravamen, a otros sectores de la economía. La traslación consiste en el procedimiento por el cual la persona que ha sufrido un gravamen, consigue traspasar su carga a otra u otras economías y reviste diversos matices.

La forma práctica que adopte este fenómeno depende más que todo de la clase de impuesto que se trata de trasladar. Indudablemente existen impuestos esencialmente trasladables - trasladables por naturaleza -, y en los cuales se puede pasar a la otra economía su monto exacto. En cambio otro grupo de impuestos, por lo general los directos, ofrecen mayores dificultades a este proceso o lo impiden totalmente o casi totalmente.

La precisión tributaria incluye ciertos tipos de gravámenes que recaen sobre la economía, tales como los sistemas de seguridad social, gasto público como los demás, financiado por las llamadas "imposiciones provisionales".

De todos modos, atendiendo a los elementos expuestos, debe fijarse un límite de imposición que permita el adecuado diseño de una política impositiva.

Pero junto a las circunstancias internas del sector precitadas, para determinar el monto global de la imposición, juegan consideraciones intersectoriales de previo y especial pronunciamiento, que tienen que ver con el papel que se desea que la agricultura desempeñe en el desarrollo de un país.

La disyuntiva de si el sector agrícola ha de contribuir a financiar el desarrollo económico del resto del país, o si la agricultura es un obstáculo que retarda el desarrollo económico nacional y que, por lo tanto, necesita que se transfieran a ella capitales, debe ser resuelta al más alto nivel y de la decisión que se adopte dependerá la política fiscal que se formule, Esa transferencia de recursos desde o hacia el sector se realiza no sólo a través de los tributos, sino también vía subsidios, cuasi-tributos y cuasi-subsidios ^{1/}.

2. Los subsidios

Limitaremos el examen a los dos subsidios principales que benefician a la agricultura chilena.

El subsidio a los fertilizantes tiene por objeto reducir su precio al agricultor, estimulando así una rápida expansión en su empleo para el mejoramiento de la productividad.

Este efecto, como ya se expresara, no puede ser logrado en los mismos términos con una elevación en el precio de los productos agropecuarios: a. porque dicha elevación tiene un límite dado por la estructura de precios de la economía en su conjunto y la necesidad de un control racional de la inflación; b. porque puede provocar incluso consecuencias contraproducentes en la propia producción, al elevar los márgenes de utilidad sin incrementos de productividad.

El subsidio a los fletes de ferrocarril que se estableció en Chile en distintas etapas, con fines algo diversos, puede sin embargo resumirse en el objetivo de "acercar" a los centros de abastecimiento y de consumo a los productores más alejados.

Desde el punto de vista económico, la distancia de un productor a un centro de abastecimiento de insumos o a un mercado importante para sus productos, se mide casi exclusivamente en el valor del flete desde y hacia ellos. Al ser más desfavorable la relación entre los precios de los insumos y los de los productos, los empresarios utilizarán menos insumos por hectárea cultivada, reduciendo así sus rendimientos, su productividad y logrando en consecuencia una menor producción para el país.

Finalmente, es importante destacar un hecho aunque su trascendencia sea más bien analítica. Cuando se establece un subsidio, es muy difícil definir a quién se está bonificando: si al productor, al industrial o al importador (por la vía de la expansión de la demanda del producto) o a toda la comunidad, como consecuencia de una mayor producción y, en definitiva, un mejor abastecimiento.

3. Los cuasi-tributos y los cuasi-subsidios

3.1. Consideración global

Cabe destacar la dificultad que existe en la práctica para determinar, con mediana exactitud, los beneficios que un sector recibe o entrega al resto de la economía.

1/ El criterio tradicional predominante después de la 2a. Guerra Mundial en el sentido de que la agricultura, como sector mayoritario de los países en desarrollo, debía hacer una contribución neta en beneficio del sector industrial, ha perdido, a la fecha, parte de su significación. Es corriente que se argumente que un objetivo primerísimo de las estrategias de despegue debe ser promover una alta eficiencia en el agro, elevando el ingreso y los niveles de consumo de los productores rurales. En todo caso, los problemas del financiamiento del desarrollo varían conforme al grado de modernización y socialización de la economía en su conjunto.

Se ha señalado como cuasi - tributo del sector en Chile los controles sobre el comercio agropecuario y las cotizaciones para la previsión social, que a los efectos de este estudio se reputan tributos. Se anota entre los cuasi-subsidios más destacados a los créditos 1/.

3.2. Los precios

Desde el punto de vista de los precios, el aporte del agro a la economía en su conjunto puede realizarse a través de dos vías o canales.

La primera se constituiría por el menor precio relativo que reciben los agricultores de un país, con relación al que obtienen por el mismo producto los empresarios rurales de otros países. Estos aspectos relativos al comercio exterior serán analizados en la oportunidad de considerar los gravámenes que afectan a las exportaciones 2/.

La segunda vía dice relación con el deterioro interno de los precios, respecto de los costos de producción y de los vigentes para el resto de los sectores económicos.

3.3. Crédito

El cuas i-subsidio crediticio se realiza por dos vías o canales.

Tradicionalmente en Chile ha actuado a través de créditos no reajustables a bajo interés, otorgados en períodos inflacionarios. Esta circunstancia generó un elevado cuas i-subsidio.

1/ Véase Instituto de Economía Universidad de Chile: "La tributación agrícola en 1954-58", ob.oit. Para una amplia enumeración de las técnicas utilizables para la movilización de recursos, véase G. Smith "Agricultural Developing and Economic Growth", editado por H.M. Southworth y B.F. Johnstone. Cornell University Press. Ithaca, Nueva York, 1967.

2/ El draw-back chileno constituye una simple exención impositiva. No obstante, se transforma en un subsidio en la medida que ha sido fijado tradicionalmente como una fórmula para permitir la colocación de ciertos productos en el exterior, independientemente de los impuestos pagados. Pero este subsidio no puede ser considerado independientemente del cuasi-tributo implícito en tipos de cambio artificialmente bajos.

CAPITULO X: ANALISIS DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS QUE AFECTAN AL SECTOR

Determinado el monto de la imposición global, debe precederse a la elección de las herramientas tributarias que se adoptarán y a determinar su participación porcentual en la imposición total, atendiendo a sus distintas aptitudes para el logro más integral posible de todos los objetivos que debe alcanzar, en cada caso, una tributación adecuada.

En este sentido, corresponde analizar cada uno de los distintos tipos de impuestos a través de aspectos tales como: la posibilidad de que sean defraudados ó se difiera su pago; su elasticidad, su traslatividad, su incidencia directa o indirecta sobre los contribuyentes del sector, su importancia en el logro de una más adecuada distribución del ingreso y un mayor incremento de la producción y productividad agropecuaria, su incidencia sobre la composición de la producción, etc.

1. Impuesto territorial

1.1. Importancia fiscal y parafiscal

1.1.1. Consideraciones generales

a. Puntualizaciones preliminares.

Existe casi unanimidad entre los autores en afirmar que, si los impuestos territoriales están adecuadamente diseñados, constituyen la mejor manera de incrementar la producción del agro y asegurar un uso más eficiente de los recursos en el sector 1/.

No obstante procede señalar que en la gran mayoría de los países en vías de desarrollo cuyo principal generador de divisas es el agro, los tributos o cuasi-tributos a las exportaciones superan largamente en importancia a los impuestos territoriales que, inclusive, en términos absolutos y relativos, tienden muchas veces a perder importancia 2/.

Por otra parte corresponde destacar que se trata del tributo más definidamente agropecuario. Mientras otros gravámenes se aplican indistintamente a los diversos sectores de la economía (caso del impuesto a las exportaciones que en Chile, por ejemplo, afectó tradicionalmente al cobre) o se desarrollaron especialmente en otras áreas (el impuesto a la renta tiene una tradición industrial), el tributo que nos ocupa es, en lo fundamental, por lo menos en sus implicaciones socio-económicas, especialmente rural. Existe, es cierto, en las áreas urbanas donde las recaudaciones pueden ser aún mayores, pero en términos de factor productivo empresarial gravado, destaca su especial incidencia en el campo agrario alcanzando, inclusive, a diferencia de otros gravámenes, a los productores que no comercializan su producción en el mercado.

1/ Véase, por ejemplo, Gerald M, Meier "Leading Issues in Development Economics" Oxford University Press, N. York, 1970; Haskell P. Wald "Reform of Agricultural taxation to promote economic development in Latin America" Fiscal Policy for economic growth in Latin America John Hopkins Press, Baltimore, 1965; E.T. Mathew "Agricultural taxation and economic development in India" Asia Publishing House, London 1968.

2/ Así en Panamá, mientras el sector aporta el 19% del producto nacional bruto, sólo entrega a las Arcas Fiscales, a través del impuesto territorial, el 0.10% del ingreso total. Este porcentaje en Bolivia en 1964 era del 0.5%, elevándose al 2% por concepto del total de tributos que afectan al agro que, a su vez, se beneficia con el 16% del gasto público. En Costa Rica, en 1964, sólo el 22% de los propietarios pagaban el impuesto, 95% de ellos con la tasa mínima. En Paraguay, en 1962, el tributo significaba el 5,4% del ingreso fiscal. En Jamaica, el 70% de los predios están exentos del impuesto territorial nacional. La razón de ser de esta discrepancia entre la teoría, que aconseja cierta solución tributaria y la práctica, que se aparta de ella, será analizada oportunamente en detalle en este mismo capítulo, en la sección 9: "Impuesto único al agro".

b. Examen conjunto de los objetivos parafiscales 1/

i) Aumento de la producción y productividad.

Numerosos son los ejemplos, en la legislación comparada, que han buscado promover, a través de la tributación, el aumento de la producción y productividad agropecuaria.

En Nueva Zelanda, además de aplicarse el impuesto sobre el valor inmejorado de la tierra, se establece un recargo del 50% cuando el predio no tiene mejoras de un valor de una libra esterlina por acre, o de 1/3 del avalúo libre de mejoras. Disposiciones similares existen en Australia. En España, conforme a la Ley de Reforma Tributaria de 1964, se concede una desgravación de hasta 50% de la contribución territorial a favor de quienes realizan inversiones, mejoras y gastos de investigación, para mejorar la productividad de sus explotaciones. En Portugal y Yugoslavia, también existen exenciones impositivas por concepto de mejoras. En Brasil, el estatuto agrario de 1964 prevé la aplicación de un coeficiente que es progresivo, cuando la rentabilidad es inferior a ciertos mínimos fijados y regresivo cuando dicha rentabilidad es superior al mínimo establecido y se utilizan buenas prácticas en el cultivo, o en la cría de ganado. En China se conceden exenciones tributarias para las tierras baldías, rehabilitadas por los agricultores. En España, se concede una reducción proporcional de la contribución territorial, cuando se explotan tierras transformadas de secano a regadío. En Irak, están exentas del impuesto territorial las tierras cuyo cultivo se hace posible por trabajos de mejoramiento. Existen normas análogas en la República Árabe Unida, Yugoslavia y Polonia donde, con fecha reciente, se dispuso una reducción importante del impuesto territorial, respecto de las tierras de mala calidad rehabilitadas para el cultivo. En Uruguay se han dispuesto exenciones impositivas en favor de quienes fertilizan o invierten en praderas artificiales. Estos estímulos se adicionan al que está implícito en el hecho de no imputar las mejoras a los efectos del avalúo de los predios. En Ecuador se conceden exenciones totales y permanentes (inversiones para conservar o incrementar la productividad de la tierra), temporales (cultivos sustitutivos en áreas tradicionalmente "dedicadas al cultivo de la caña de azúcar" "para aguardiente o panelas": 8 años) y parciales ("praderas artificiales permanentes": 2% del impuesto).

Gravámenes adicionales a las tierras ociosas, incultas, notoriamente mal explotadas, o mejorables, según la terminología aplicada por las distintas legislaciones impositivas, existen en Costa Rica, Guatemala, Congo, Venezuela, Panamá, China, Honduras, España, Argentina, Uruguay, etc. 2/. Varias legislaciones determinan concretamente cuáles son las tierras afectadas por el gravamen. Así, en la provincia argentina de Formosa se consideran insuficientemente explotados, aquellos predios en que la inversión realizada en ellos no alcance al 20% del avalúo fiscal del mismo. En Nicaragua, tierras incultas son aquellas que por su naturaleza son aptas para el cultivo, pero que sin motivo razonable se mantienen sin cultivar durante dos años agrícolas consecutivos. En las legislaciones de Costa Rica y Guatemala se hace también referencia al porcentaje de la superficie inculta, o al índice de carga de ganado por hectárea, que se tomará en cuenta cuando la tierra queda afectada por el gravamen. La imposición se calcula en algunos países sobre la base de una suma fijada por hectárea (Gabón, Túnez, Guatemala, Nicaragua); en otros el gravamen es progresivo (Portugal, Costa Rica, Honduras, Panamá, Venezuela), o constituye un recargo sobre la contribución territorial (China, Tailandia, España, provincias argentinas de Catamarca, Corrientes, Formosa, Río Negro, San Juan y Tucumán). En Nicaragua y Honduras se concede un plazo antes de hacer efectivas las disposiciones tributarias.

1/ Véase FAO, Colección Legislativa y Pedro Moral López "La legislación tributaria como instrumento auxiliar para el logro de los objetivos económicos y sociales de la Reforma Agraria" en revista Reforma Agraria. Colonización y Cooperativas No, 2, FAO, Roma, 1965.

2/ Los impuestos a las tierras "ociosas" en América Central no parecen haber logrado los objetivos perseguidos. En Panamá, por el gravoso tributo aplicado a los bienes inexplorados sobre las 500 hectáreas sólo se recaudaron, entre 1952 y 1962, el equivalente a 3.100 dólares. Guatemala, que sancionó una disposición similar en 1956, modificada en 1962, hasta 1969 sólo había obtenido el equivalente a 9.200 dólares.

ii) Radicación del contribuyente

Con el fin de promover la radicación del contribuyente en el país, las legislaciones de Australia, Nueva Zelandia, China y Uruguay establecen un impuesto al ausentismo. En este último país disposiciones sobregravaron al productor que no esté domiciliado en el departamento donde está ubicado su inmueble.

iii) Explotación indirecta de la tierra

Como ya se expresara, es también frecuente la legislación tributaria que castiga la explotación indirecta de la tierra.

En los EE.UU. de Norte América, algunos Estados han aplicado a los inmuebles ocupados por los propietarios tarifas impositivas diferentes de las que rigen para los que están ocupados por arrendatarios. En la provincia argentina de San Luis y en el Estado brasileño de San Pablo, existen disposiciones en el mismo sentido. En Panamá, Venezuela y Uruguay, se prevé el establecimiento de cargas tributarias progresivas sobre los predios cultivados indirectamente. El proyecto de Ley tributaria de Etiopía contiene disposiciones para desalentar el ausentismo y estimular el cultivo de las tierras por los propietarios.

iv) Formas de organización empresarial.

En ciertos países se estimulan o desestimulan ciertas formas de organización empresarial.

En Argentina se ha establecido, en varias provincias, impuestos adicionales al impuesto inmobiliario, que recaen sobre las Sociedades Anónimas, o en Comandita por Acciones, e incluso sobre las Sociedades de Responsabilidad Limitada. Disposiciones similares existen en Uruguay.

Asimismo, son frecuentes las exenciones impositivas en favor de las cooperativas.

v) Explotaciones (rubros) específicas

La legislación tributaria estimula o desestimula ciertas explotaciones.

En Colombia, las inversiones que se efectúan por algunos cultivos, se deducen de la renta bruta considerada para los fines de la tributación. En Ceilán, las tierras que se plantan, o se vuelven a plantar con determinados cultivos, quedan exentas de la contribución territorial. Disposiciones similares existen en España. En Irak, la contribución territorial rústica se recarga cuando el predio está explotado con dátiles o tabaco. En Bolivia se estableció un recargo del 15% sobre el catastro de la propiedad vitivinícola.

vi) Problemas estructurales

Especial consideración merece la importancia de la tributación en la solución de los problemas de tipo estructural, forzando una rápida subdivisión de las grandes propiedades, en especial de las improductivas. Una rígida y progresiva tributación sobre la tierra, basada en el valor de mercado de ésta, o en su capacidad potencial de producción, podría inducir a una reforma sustancial en la estructura de la tenencia ^{1/}.

^{1/} V. Gandhi "Aspectos de la tributación sobre la tierra en la América Latina" en "Reforma Tributaria para América Latina: IV La política tributaria como instrumento del desarrollo". Documentos y Conclusiones de la III Conferencia Interamericana sobre tributación. Secretaría General, OEA. - Washington D.C., 1973.

En un proyecto de Reforma de las Estructuras Agrarias del Uruguay, de 1965, se prevé que la incidencia de la tributación que se diseña (Cap.VII de la Ley) puede provocar una más justa y racional subdivisión de la tierra en un millón y medio de hectáreas, en un total de 5 millones de hectáreas que deberían ser motivo de redistribución según el proyecto de ley.

En Brasil, la tributación territorial constituye uno de los capítulos (título III, capítulo I) del Estatuto de la tierra, sancionado en 1964. La tasa básica del impuesto es del 2 por mil, pero la misma es progresiva en atención a varios diferentes indicadores tales como: superficie, ubicación y grado de utilización. La idea básica del impuesto es que la tasa respecto del ingreso obtenido de la tierra, debe aumentar en proporción directa a su apartamiento, en menos, de las normas del Estatuto de la Tierra 1964. Debido a que existen nueve zonas distintas (basadas en población potencial y proximidad a un núcleo urbano) y seis tipos diferentes de uso de suelos, hay 54 fórmulas o alternativas. Además, se necesita una cantidad considerable de otra información para calcular el coeficiente de rendimiento económico para calcular el coeficiente de rendimiento económico y condiciones sociales que se aplican para determinar el total del impuesto teórico.

Con anterioridad a 1964 en alguna oportunidad casi todos los Estados, de Brasil han tenido impuestos territoriales con tasas progresivas en un esfuerzo para reducir o limitar el tamaño de las fincas. En 1957, por ejemplo, los 19 Estados emplearon en total 7 diferentes métodos de gravar la tierra.

En la Argentina, se ha destacado la importancia de la política tributaria en relación con la tendencia de la tierra 1/.

En Jamaica 3 impuestos se aplican sobre el avalúo de la tierra libre de mejoras: el primero, nacional y progresivo para todos los inmuebles que se encuentran por sobre un cierto mínimo exento. El segundo, local, sujeto a la aprobación del gobierno nacional, también progresivo que se aplica sin excepciones. El tercero, destinado a atender ciertos servicios municipales específicos tales como el suministro de agua y la protección contra incendios 2/. Parecería que la progresividad del sistema ha provocado una cierta subdivisión de la tierra, pero no está claro en qué medida esta subdivisión puede responder simplemente a maniobras de orden legal tendientes a evitarla 3/.

En Egipto, el impuesto sobre la tierra tiene un carácter progresivo desde 1942. En los últimos años varios estados de la India han empezado a cobrar sobre impuestos a los grandes fundos y algunos han aumentado sus impuestos progresivos. En Nueva Zelandia, desde 1936, la imposición territorial se estableció sobre bases progresivas. En China, también el impuesto sobre el valor de la tierra se aplica con una tarifa progresiva. Solución similar consagran, entre otras, las legislaciones de Líbano, Portugal y Pakistán. En la mayoría de las provincias argentinas existen impuestos adicionales progresivos. En Paraguay los latifundios que se determinan en función de la superficie de la explotación, están sujetos a un impuesto progresivo. La imposición progresiva también aparece consultada en la legislación de Etiopía.

Téngase presente, asimismo, que los impuestos a la tierra proporcionales provocan muchas veces una distribución regresiva del ingreso neto, de manera que la parte de éste absorbido por el tributo declina a medida que el ingreso aumenta. Ello es así en atención a no considerar los diferentes costos unitarios.

1/ Véase Cida: "Tendencia de la tierra y desarrollo socio-económico del sector agrícola en la Argentina" Washington 1965.

2/ En Jamaica las fincas pequeñas (70% con un 14% de la superficie) quedaron marginadas del proceso formal de valuación estableciéndose un impuesto fijo por predio.

3/ Dudas similares ha despertado la experiencia australiana de imposición progresiva. Véase R. Bird: "A national tax on the unimproved value of land: The Australian Experience 1910-1952" en National Tax Journal XIII. diciembre 1960.

Por lo demás el impuesto territorial tiene una justificación adicional en la mayoría de los países en vías de desarrollo, en los que los inmuebles rurales constituyen una parte sustancial del patrimonio nacional, mucho más concentrado que el ingreso.

vii) Financiamiento de obras públicas.

En otros casos los tributos están directamente afectados a financiar determinadas obras públicas por parte de los productores, beneficiarios potenciales o reales de la misma, a través de la valorización de sus predios 1/.

En Colombia, por ejemplo, ya en el año 1887, una ley estableció un tributo sobre la valorización del control de las inundaciones y los proyectos de mejoramiento de la tierra. El impuesto cubría sólo el costo de las inversiones públicas estableciendo como base el avalúo de la tierra. En 1936 se extendió la ley para cubrir mejoras municipales en Bogotá. La ley de 1943 permitió a todas las municipalidades cobrar un impuesto a la valorización en todas las mejoras públicas, ya sea financiadas por la municipalidad, departamento, gobierno nacional u otra institución pública, hasta el monto total del beneficio recibido, sin referencia al costo de las mejoras públicas. Una sección adicional establece que las municipalidades deben dar a los propietarios el derecho a ser consultados en la formulación y ejecución del proyecto y en la determinación de la forma en que el impuesto a la valorización debe ser distribuido.

Un proyecto reciente financiado en parte por el tributo a la valorización, por ejemplo, fue la construcción, por la Corporación del Valle del Cauca, de diques para la protección, cerca de Cali, de las tierras bajas de las inundaciones.

La amplia experiencia con el tributo a la valorización en Colombia, sugiere que su éxito se vincula a los esfuerzos realizados para relacionarlo con los verdaderos beneficios obtenidos, como se hizo en la ciudad de Medellín. Para hacer esto se requiere de los siguientes elementos: 1) libertad para distribuir los impuestos entre los propietarios; 2) estudio de los proyectos en la etapa inicial para determinar los que realmente van a aumentar el valor de la tierra, por lo menos en un monto equivalente al costo del proyecto; 3) participación de los propietarios en la planificación y ejecución de los proyectos, sin darles poderes obstruccionistas o de veto; 4) estudio de costos de los proyectos; 5) pronta construcción de los proyectos; 6) cobro integral de todos los impuestos fijados a los propietarios mientras el proyecto está en construcción; 7) extensa publicidad a los proyectos de valorización - en construcción; 8) informe general de las reglas de juego para casos de trabajos que permiten, pero no requieren, reducción en los impuestos o pago retrasado en ciertas circunstancias.

viii) Competencia local

Por último procede señalar que ningún otro tributo tiene la importancia del territorial en términos locales o regionales, tanto respecto a su competencia para determinarlos, como con relación al destino de su producido. Esta afirmación es válida aun en el ámbito de los países desarrollados.

1/ En estas hipótesis se está en presencia de una tasa o de una contribución de mejora que constituye la antítesis, en términos de afectación de recursos, de los impuestos que se vuelcan en Rentas Generales. Como fórmulas intermedias puede citarse los gravámenes, que benefician un área geográfica determinada (Provincia, Municipio, etc.) o al sector, a través de fondos especiales.

1.2. Determinación del monto imponible

1.2.1. Consideraciones generales

Siguiendo a Wald, 1/ los impuestos territoriales admiten la siguiente clasificación atendido su monto imponible: a. los que se aplican en función de la superficie del predio; b. los que dicen relación con el valor de la renta de la tierra, y c. los vinculados al concepto de ingreso.

Los impuestos estimados con base en la superficie de la tierra, son los impuestos agrícolas más rudimentarios de todos. El impuesto puede gravar a una tasa uniforme de acuerdo con la superficie, o bien a una tasa graduada de acuerdo con la clasificación económica de la tierra.

Dentro del segundo grupo, formado por los impuestos calculados partiendo de un concepto relacionado con la renta, existen dos tipos básicos. En los impuestos más antiguos, cuyo ejemplo sobresaliente lo constituyen "el ingreso fiscal agrícola" de la India y Pakistán, el valor de la renta se expresa, generalmente, como una cantidad equivalente al valor que cada año produce el uso de la tierra; en los más modernos, que comprenden los impuestos prediales ordinarios de América Latina, la base fiscal es el valor del capital.

Teóricamente, en un país donde el valor del suelo se determina exclusivamente por factores económicos operando en un mercado competitivo de bienes, la segunda alternativa (valor del capital) no es más que el resultado de la capitalización de la renta anual respectiva. No obstante, en los hechos, como habrá oportunidad de demostrarlo más adelante, se producen diferencias sustanciales.

El tercer grupo importante de impuestos agrícolas utiliza el concepto del ingreso para medir la base fiscal. Muchos de esos impuestos son superficialmente similares a los que acaban de describirse, pero difieren de éstos en virtud de que tienen una base fiscal más amplia. El concepto del ingreso abarca no sólo el valor de la renta (es decir, el ingreso atribuible a la propiedad de la tierra), sino también las percepciones de la mano de obra y el rendimiento del capital de los productores.

El concepto de ingreso puede ser interpretado de diferentes maneras. La base impositiva, por ejemplo, puede ser medida en términos de producción física o su equivalente en dinero, referirse al ingreso total o al monetario, al bruto o al neto, admitir o no exenciones personales u otras deducciones, etc.

En todo caso hay escasos ejemplos de impuestos, territoriales con este monto imponible, tratándose, en general, de "cuasi" gravámenes a la tierra vinculados estrechamente a los tributos a la renta fijados en términos presuntos. 2/

1/ Pocos autores han tenido, por lo menos a nivel doctrinario, más incidencia en América Latina en el diseño de la política impositiva sectorial en los últimos 20 años. Pese al tiempo transcurrido, sigue siendo un documento indispensable de consulta. "Papers and Proceedings of the Conference on Agricultural taxation and economic development", Edited by Haskell P. Wald and J. Froomkin, Cambridge, Massachusetts, 1954.

2/ El punto será considerado in extenso en la Sección de este mismo Capítulo "Impuesto único al agro".

1.2.2. Bienes comprendidos en los avalúos

Sobre el particular se han adoptado, en general, dos fórmulas fundamentales. La primera incluye en el avalúo de los bienes raíces las cosas adheridas al suelo. La segunda considera en los aforos sólo el valor de los suelos adicionando excepcionalmente otros bienes 1/.

No pueden haber dudas de las ventajas de esta fórmula sobre aquélla. Si se incluye las mejoras que se efectúan en el predio en el valor del avalúo, aumenta la carga impositiva en razón directa de las mismas, desalentando las inversiones y la explotación eficiente del fundo. La segunda fórmula, en cambio, al no gravar las mejoras, 2/ constituye un premio para el productor progresista que invierte y un aliciente para la capitalización de los establecimientos.

El concepto de la segunda fórmula dista muchas veces de ser simple, por cuanto en las agriculturas muy desarrolladas, por ejemplo, la producción está tan íntimamente ligada a las mejoras y a insumos, tales como el fertilizante, que resulta difícil determinar si el suelo mismo tiene algún valor independientemente de dichas mejoras 3/. No obstante, en la mayoría de los países insuficientemente desarrollados, aún existe una porción importante de tierra no mejorada, de manera que parece tener un valor calculable, restando el costo de las mejoras al valor de toda la propiedad.

La exención acordada a las mejoras puede ser temporal o permanente.

La Comisión Interministerial de Tributación Agrícola sugirió en Chile la posibilidad de incrementar el monto imponible en un cierto porcentaje, como una manera de recoger, en términos presuntos, a nivel de todo el agro, las mejoras, sin desestimular las que, en términos concretos, realice cada unidad de producción 4/.

1/ Aquélla fue en Chile la solución consagrada por la ley de 1927. Está la impuesta en el mismo país conforme a los textos de 1954 y 1962, que adicionan exclusivamente el valor de las casas patronales en cuanto excedan de 150 sueldos vitales mensuales y las plantaciones de vinas viníferas en terrenos de riego (1954) o el valor de las casas patronales si superan los 12,5 sueldos vitales anuales de la Provincia de Santiago (1962). En las provincias del Este de Canadá, las tierras y mejoras se gravan a la misma tasa. En las del Oeste, sin embargo, se diferencian las mejoras de la tierra, gravándose las primeras a una menor tasa o permaneciendo desgravadas. El procedimiento exacto varía ampliamente entre las provincias y aun dentro de ellas. La mayor imposición de la tierra es reflejo en parte del deseo de estimular las mejoras; en mayor medida es producto de la tendencia hacia el impuesto único, que recibió amplia acogida en las provincias del Oeste en los primeros años del siglo.

2/ Conforme a esta solución quedan igualmente exentos los medios de explotación.

3/ En Nueva Zelanda, por ejemplo. En los países con reducidas inversiones en el sector, la legislación recoge esta circunstancia a los efectos tributarios. Así, en Uruguay, para el pago del impuesto de herencia, las mejoras se tasaban en un 10% del valor imponible de la tierra (avalúo libre de mejoras).

4/ En 1965, los avalúos (como expresión del valor de la tierra) sólo constituían el 43% del total (tierra, mejoras fundiarias y medios de explotación). Este porcentaje es, a la fecha, sustancialmente inferior en atención a los reducidos reajustes anuales de los avalúos. El criterio de adicionar un porcentaje ficto uniforme por concepto de mejoras y ganado a los efectos impositivos, ha tenido cabida en la legislación uruguaya.

1.2.3. Criterios adoptados a los efectos de la tasación de los suelos

En todo caso y dentro de la clasificación de Wald, los avalúos agropecuarios en Chile han sido siempre la expresión del valor de la tierra en términos de capita, concretado a través de conceptos diversos.

a. Declaración descriptiva y estimativa del valor del inmueble por parte del contribuyente.

La declaración del contribuyente a los efectos del avalúo, en Chile, ha ido perdiendo incidencia a través del tiempo, siendo en 1927 la principal condicionante de éste y en 1962 un mero antecedente a tener en cuenta.

No obstante, es de destacar que el criterio de fijar las tasaciones de los predios en función de los auto-avalúos que realicen los contribuyentes, es de actualidad en la legislación comparada y en general se ha señalado la posibilidad de que ese valor, asimismo, sea tenido en cuenta para determinar el precio de los inmuebles a los efectos de su expropiación por los Institutos de Reforma Agraria o para su compra, por un tercero, en términos de venta forzosa para el contribuyente.

Diversos países han consagrado en su legislación positiva la precitada Correlación entre el monto del avalúo a los efectos impositivos y las bases de la tasación para la compensación por tierras expropiadas 1/.

La tasación declarada para el pago de los impuestos o el valor catastral vigente a tales efectos, ha constituido un índice que se toma o ha tomado como único factor determinante del precio de la expropiación o dentro de un conjunto de factores (Italia, Guatemala, Costa Rica, Bolivia, Panamá, Irán, Perú, Venezuela) 2/.

En Italia se utilizó la tasación impositiva de la tierra como base para la compensación. Como en algunos casos eran anticuadas las cifras de catastro, se permitió a los propietarios apelar cuando considerasen que la tasación era baja. No obstante, frecuentemente no lo han hecho porque una tasación más alta les hubiera obligado a pagar impuestos atrasados.

En Costa Rica, el pago de las tierras no puede exceder del valor de la finca declarada para fines fiscales.

Igualmente se ha acordado al tema particular importancia en diversas reuniones internacionales realizadas a nivel de expertos 3/.

A pesar de lo expuesto corresponde desechar, en principio, el sistema del auto-avalúo como fórmula para tasar, a los efectos impositivos, los predios rurales, entre otras razones, por las siguientes:

En primer lugar se propicia, en general, el sistema del auto-avalúo, no como un método ideal, sino como el menos malo y el único viable mientras no se realizan o completan una serie de estudios e investigaciones conducentes a asegurar la existencia de tasaciones técnicamente diseñadas. Sólo es aconsejable durante un período de transición, en que se desarrollan los medios administrativos para lograr una tasación adecuada por parte de la Dirección de Impuestos.

1/ Véase "Progresos en materia de Reforma Agraria". 3er Informe, Naciones Unidas, y Colección Legislativa, de la FAO.

2/ En Panamá y Bolivia se fijaron ulteriormente valores mínimos presuntivos.

3/ Seminario Internacional sobre Tributación Agrícola - IICA - Santiago, 11-30/11/63; Conferencia sobre política fiscal OEA-BID-CEPAL, Santiago, 5-14/12/62; IV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario, Buenos Aires, Mayo de 1964.

En el caso específico de Chile, los mayores esfuerzos realizados en el orden de la tributación agropecuaria, son, precisamente, los encaminados a perfeccionar su sistema de avalúos, 1/ por lo que en esta materia se ha llegado a niveles que, aunque perfectibles, son medianamente aceptables.

En segundo lugar, la Reforma Agraria debe integrarse dentro de un Plan de Desarrollo Agropecuario y ajustarse a sus directivas y metas. Para que esta integración de la Reforma Agraria en el proceso de desarrollo se materialice, es necesario la formulación de programas, que en ningún caso pueden quedar condicionados o sujetos a los avalúos que de sus predios hagan los contribuyentes, aprovechando el menor precio en que resulten fijadas las indemnizaciones y castigando, de esta forma, a los propietarios que han subvaluado sus tierras.

En tercer lugar, la determinación del avalúo de la propiedad es un problema técnico y como tal debe ser resuelto, para que la imposición que se diseñe en materia de tasas, exoneraciones y recargos, cumpla los objetivos deseados en el orden socio-económico.

En cuarto lugar, el sistema de tasaciones que se analiza, permite la consideración de elementos o factores ajenos en absoluto a los que deben considerarse en razón de las expresiones vertidas en el párrafo anterior. Así, los avalúos serían mayores o menores según el temor que el propietario del predio tenga a que el mismo sea expropiado. Esto último dependerá de la ponderación subjetiva que el contribuyente haga de factores, tales como el tamaño del fundo, su ubicación, etc. Podría, por ejemplo, no haber compradores para ciertas propiedades muy grandes o de un valor muy elevado, o por lo menos fuera del círculo social en que se mueve el propietario, donde se ejercerían presiones para impedir la venta forzosa de las propiedades; en tanto que habría un mercado mucho mayor para las propiedades pequeñas.

En quinto lugar, los aforos deben determinar con exactitud, en términos absolutos, el valor del predio; pero además, fundamentalmente, deben reflejar, en términos relativos, la capacidad de producción de las diversas clases de suelos del país. Como es obvio, los contribuyentes individualmente considerados no están capacitados para determinar el avalúo de los predios atendiendo al segundo aspecto señalado, por cuanto éste requiere un conocimiento de las distintas tierras del país, a nivel nacional, y criterios objetivos y uniformes de evaluación.

En sexto lugar, la no existencia de fórmulas de avalúos perfectas, no debe provocar un retorno a aquéllas ya superadas. Ningún país ha descubierto un método ideal para reajustar los avalúos. La situación no es satisfactoria ni siquiera en los países altamente desarrollados. En el Reino Unido, las tasaciones representan de un 10 a un 30% del valor de mercado de la tierra, y en los EE.UU., los valores de los avalúos en ciertos Estados están completamente fuera de relación con los valores corrientes 2/. Es preciso, pues, no exagerar la importancia de los estudios catastrales, como requisitos de las Reformas Tributarias.

Por último, en séptimo lugar, el sistema de auto-avalúos, en cuanto determina el precio de adquisición del predio por el Instituto de Reforma Agraria respectivo, obliga al contribuyente a considerar, en su tasación, el valor de las mejoras que hubiere incorporado al predio y pagar, por ende, impuestos por éstas. En el caso específico de Chile, la solución que se analiza implicaría un retorno a la fórmula primitiva consagrada por la Ley de 1927 ' y oportunamente abandonada por las razones ya expuestas.

1/ En el "Informe regional de tenencia de la tierra y desarrollo socio-económico del sector agrícola", elaborado por CIDA, se señala que Chile es, de los países latinoamericanos estudiados, el que ofrece mejor y más completa información en materia de mapas catastrales y datos sobre el valor de la tierra.

2/ En California, por ejemplo, en 1955, la relación corriente de la valuación fiscal con el precio de venta era del 22%; en Washington, en 1956, 20%. Un estudio de la Oficina del Censo para 1956, con una muestra de alcance nacional que comprendía 700,000 propiedades, señaló que la valuación total típica de la propiedad residencial era del 30% del precio de venta, con un campo de variación del 6% en Carolina del Sur al 60% en Rhode Island.

b. Capacidad de uso actual de los suelos.

Sobre el particular es de interés la experiencia chilena contenida en la ley de 1954, que expresó dicha capacidad de uso actual 1/ a través de la "utilidad neta general de la agricultura", como el valor en un año dado (1956) de la producción total del sector a precios corrientes, menos los costos de producción respectivos.

Era pues, en parte, 2/ determinante del avalúo la producción lograda y no la que podría lograrse. Igual criterio seguían los reajustes anuales de los avalúos.

El criterio de recurrir a la utilidad neta general de la agricultura para determinar el monto de los avalúos, merece una serie de objeciones 3/.

En primer término, es de destacar la dificultad técnica y metodológica que existe para fijar un índice como el propuesto. Aun cuando la Corporación de Fomento, CORFO, hizo notar estas circunstancias, el indicador se aprobó como ley.

En segundo término, la metodología empleada por la CORFO es imperfecta, debido a la serie de supuestos que están implícitos en su cálculo.

En tercer término, la Comisión, sin realizar estudios complementarios que los justifiquen, rebajó sistemáticamente las cifras de la CORFO, siguiendo normas cambiantes según el criterio particular de sus miembros 4/. A este error básico de e adicionarse la distorsión producida por los reclamos a los avalúos iniciales.

Por último, es de interés señalar que conforme al criterio que se analiza, el monto del impuesto queda, en gran medida, condicionado en función de la estructura vigente de la producción y los rendimientos obtenidos, sin contribuir a alterar esa estructura o a mejorar esos rendimientos.

c. Capacidad potencial de uso actual de los suelos

i. Concepto

Conforme a este criterio de impuesto en Chile por la ley de 1962, la tierra debe tributar en relación con su productividad potencial y no de acuerdo con el uso actual. Se tiene en cuenta, pues, la mejor producción posible, en términos de estructura y rendimiento, en las condiciones actuales de mercados, vías de comunicación, avance tecnológico, etc.

Teóricamente, el concepto de capacidad potencial de uso puede estar referido a dos circunstancias diferentes.

Por la primera, dicha capacidad se determina, no en función de la actividad productiva a que está afectado un predio, sino en relación a la que podría estarlo, atendiendo a sus características propias. Así, si un fundo es apto para una explotación intensiva 5/ aun

1/ "Aptitudes actuales de producción" "Conforme a las condiciones técnicas y las explotaciones normales en la zona, en artículos esenciales de subsistencia".

2/ También incidían precios y costos.

3/ Véase Kurt Ulrich Burckhardt y Ricardo Lagos Escobar: "Agricultura y Tributación" Instituto de Economía, Universidad de Chile, Santiago, 1965.

4/ La Comisión está integrada por el Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Chile; un representante del Ministerio de. Agricultura, un representante de la Dirección General de Impuestos Internos y dos representantes de las sociedades agrícolas del país. Para fijar los avalúos era asistida por la Corporación de Fomento.

5/ Se entiende por explotaciones intensivas, aquellas en que el empleo de mano de obra, capital e insumos, adquiere una importancia relativamente mayor que la tierra, obteniéndose, además, normalmente un mayor valor agregado por hectárea (valor de la producción, deducidos los gastos de los materiales que han sido empleados en el proceso productivo). Así, la fruticultura y la horticultura pueden considerarse explotaciones intensivas. El cultivo de cereales, en cambio, puede considerarse un uso extensivo, o menos intensivo del suelo, en relación a los anteriores.

cuando en los hechos se dedique a una explotación extensiva, será gravado de acuerdo con su aptitud, razón por la cual el avalúo, y por consiguiente el impuesto, serán muy elevados, viéndose el productor obligado a cambiar, en los hechos, el uso del fundo o a desprenderse de éste.

Pero en un segundo aspecto, al nivel de los empresarios que realizan el mismo tipo de explotación intensiva o extensiva, la expresión capacidad potencial de uso, aparece correlacionada con el concepto de productividad 1/ potencial u óptima que puede lograrse en un momento dado, al margen de la productividad real alcanzada en el fundo. En ese sentido, los avalúos se fijan en consideración a una alta eficiencia 2/.

En otros términos, el catastro tiende a determinar el valor de la tierra, pero ésta se encuentra directamente relacionada con la renta de que es susceptible cada unidad parcelaria o agraria, la que a su vez, dependerá de dos circunstancias fundamentales: la naturaleza de la explotación que se realiza o puede realizarse en el fundo (intensiva o extensiva) y el carácter de dicha explotación (eficiente o ineficiente).

Un concepto moderno de la tasación de los predios obliga, pues, necesariamente a correlacionar ésta con la renta de la tierra. El instrumento más valioso y eficiente para una reconstrucción exitosa de la tributación de la tierra, que hace hincapié especial en la racionalización de la base tributaria, es un sistema de clasificación y tasación del suelo, según índice de capacidad productiva y según potenciales relativos de producción e ingresos.

La clasificación de la tierra, según su capacidad productiva, requiere dos tipos de clasificación de tierras: en términos de características inherentes del suelo, y en términos de capacidad de utilización económica. Este segundo aspecto está determinado por el abastecimiento potencial de agua, por el clima, por la exposición a la luz solar, por la topografía, por la disponibilidad de implementos agrícolas, etc. A cada área de tierra delineada, debe asignársele una tasa que esté en relación con su ingreso neto potencial, bajo condiciones de cultivo medio dada una determinada tecnología y administración apropiada, considerando la distancia a los centros comerciales y otros factores propios del mercado.

Corresponde por último señalar la importancia y significación de los estudios chilenos encaminados a determinar los avalúos según la capacidad potencial de uso de los suelos.

Un reciente estudio, basado en el proyecto aerofotogramétrico OEA/Chile y otros antecedentes disponibles, realizado por la Oficina de Planificación Agrícola, conjuntamente con el Servicio Agrícola y Ganadero y los Institutos de Investigaciones Agropecuarias y de Recursos Naturales, ha permitido determinar con todo detalle la potencialidad de producción de los suelos agrícolas del país 3/.

Dicho estudio permite cuantificar la diferencia que existe entre la capacidad de uso actual y potencial de los suelos, para los dos conceptos precitados. Es decir: tanto en lo que tiene que ver con la naturaleza de la explotación que se realiza o puede realizarse, como con el carácter de dicha explotación: eficiente o ineficiente 4/. Es evidente, en este sentido, que pueden esperarse aumentos significativos en los rendimientos medios de los principales cultivos, conforme a las metas de dicho plan, básicamente por la vía de un incremento de la fertilización y del control de las enfermedades, así como por un mejoramiento en la preparación

1/ Se entiende por productividad, el valor agregado o producto bruto obtenido por unidad de factor empleado en el proceso productivo. Por ejemplo, el aumento de la productividad de la tierra dedicada al trigo, significa elevar el valor agregado por hectárea cultivada, lo que normalmente se obtiene a través de una combinación de los factores productivos, en respuesta a una tecnología renovada.

2/ Por eficiencia se entiende la relación que existe, en un momento dado y para cierto desarrollo tecnológico, entre la productividad potencial y la real o, en otros términos, entre la que puede obtenerse y la que se ha obtenido.

3/ Véase: República de Chile, Ministerio de Agricultura Oficina de Planificación Agri-cola: Plan de Desarrollo Agropecuario 1965_1980 "Uso potencial de los suelos de Chile".

4/ Es de destacar que las metas de dicho Plan se sitúan entre los rendimientos actuales y los potenciales en términos óptimos, por lo que las diferencias reales entre aquellos y estos rendimientos, son aun superiores a las que resultan consignadas.

del suelo, el uso de nuevas variedades, etc. 1/.

En materia de aforos, y pese a todas las deficiencias anotadas en este capítulo, el esfuerzo chileno por mejorar sus sistemas de tasación de las tierras a los efectos impositivos, ha sido sostenido y en cierta medida exitoso, en cuanto ha consagrado, en su legislación positiva, los criterios más modernos y racionales de tasación (exclusión de las mejoras de los avalúos, tasación en función de la capacidad potencial de uso) y le ha permitido disponer a la fecha de una información básica nada común en Latinoamérica.

ii) Determinación en la práctica

En cuanto a la forma cómo Impuestos Internos operó la aplicación de la Ley de 1962, 2/ es de destacar que el material del proyecto aerofotogramétrico permitió estudios a niveles regionales, ya que la foto-interpretación facilitó la confección de mapas de capacidad de uso y catastrales.

Los planos de capacidad potencial de uso de la tierra, se elaboraron utilizando una tabla de calidades, estudiada especialmente para la realidad chilena.

Los terrenos fueron clasificados en 12 clases: 4 de riego y 8 de seco, y en 13 sub-clases por clase atendiendo a sus características.

Por último, se confeccionó una tabla de ajustes en relación a vías de comunicación y distancia a los centros Comunales. Dicha tabla establece diferentes porcentajes para los distintos tipos de camino o vía de acceso a los predios. Estos porcentajes son negativos; en consecuencia, no gravan al propietario, sino rebajan los valores de las tablas. Es de destacar que se confeccionaron dos tablas: una para las Provincias de Aysén y Magallanes y otra para el resto del país.

iii) El caso de las explotaciones avícolas

Es de destacar que, excepcionalmente, la capacidad potencial de uso del suelo no está en relación directa con la intensidad de la explotación que se realiza, ya que es a veces viable efectuar explotaciones altamente intensivas, que aseguran a los empresarios un elevado ingreso por hectárea, en terrenos no agrícolas o de muy baja calidad agrícola.

Así es posible realizar una explotación avícola en terrenos de seco no arables. En este caso, el contribuyente puede obtener un alto ingreso y estar sujeto a una carga impositiva mínima si el monto imponible lo constituye el valor de los suelos libre de mejoras según su capacidad potencial de uso. 3/

Una ajustada interpretación de las disposiciones vigentes en Chile sobre el particular, parecería obviar estas excesivas ventajas tributarias en favor de un grupo de los productores del sector, en la medida que disponen que el avalúo comprenderá todos los bienes raíces, 4/ cuando los establecimientos destinados a la obtención de productos agropecuarios primarios, vegetales o animales, se asienten en terreno "no agrícolas", o cuya explotación "sea un rubro secundario" 5/.

Pero el alza en los costos de producción que implicaría este mayor avalúo, no condice con la política de fomentar en el país el rápido incremento de la producción de carne, de aves, y huevos.

1/ Véase República de Chile, Ministerio de Agricultura - Oficina de Planificación Agrícola, Plan de Desarrollo Agropecuario 1965-1980, Tomo 2, Capítulo IV, Proyecciones de la Oferta. Para un examen, en detalle, del cálculo de los avalúos en Chile conforme a la Ley de 1962, véase: José Gimeno S. "La Tributación Agropecuaria", ODEPA, Santiago, 1970.

2/ Para información en detalle sobre el particular, véase: José Gimeno S. "La tributación agropecuaria", ob.cit.

3/ En alguna medida (explotaciones intensivas en suelos de baja calidad agrícola) es similar el caso de las explotaciones arroceras en el Uruguay.

4/ Entre los q e se incluyen las instalaciones avícolas que tienen el carácter de inmuebles por adherencia o destinación (Art. 570 del Código Civil).

5/ No obstante es de destacar que, en los hechos, el Servicio de Impuestos Internos está acordando a las explotaciones avícolas el mismo tratamiento tributario que a las demás explotaciones del sector. Por lo demás, discriminar entre dichas explotaciones según la naturaleza del suelo en que se asientan, perjudicaría injustificadamente a aquéllos que operan en terrenos no agrícolas, las que inclusive deben comprar la totalidad del alimento para sus aves, cosa que no sucede en el otro caso, donde por lo menos parte del alimento puede ser obtenido en el mismo fundo.

Una manera de hacer compatibles las razones dadas en pro y en contra, consistiría en incluir en el avalúo de los predios pertenecientes a empresas avícolas, un porcentaje del valor de las instalaciones. El monto de dicho porcentaje sólo podría ser determinado una vez que la Política Tributaria que se propicie en cada caso para el sector sea aprobada, y se realicen los estudios pertinentes sobre tasas, monto imponible, exenciones, etc.

d. Valor de mercado

Siempre mantiene actualidad la teoría de que los avalúos, para ser justos y racionales, deben coincidir con el "valor de mercado" de los predios. Teórica y prácticamente el "valor de mercado" de la tierra no tiene por qué coincidir y no coincide en los hechos, con el fijado en función de su capacidad actual y aun potencial de uso.

Varias son las determinantes del precio de mercado ajenas a estos factores: especulación, defensa contra la inflación, tratamiento tributario sectorial especialmente favorable, posibilidad de ocultar ingresos provenientes de otros sectores ^{1/}, expectativa en materia de precios internos o internacionales, políticas de gobernó en materia de Reforma Agraria, fluidez del mercado de tierras, grado de concentración de la propiedad, etc. Inclusive es concebible que en determinadas regiones, por falta de transacciones, no haya un valor de mercado, o que éste tienda a decrecer, a pesar de que exista una política alcista en materia de precios agropecuarios. Por ejemplo, si el temor a una Reforma Agraria provoca una oferta excesiva de tierras en un momento dado.

La diferencia entre el valor de mercado y el de la tierra en función de su capacidad de producción (cuando existe y es favorable a aquél), es una utilidad que se actualiza a la fecha de la venta del fundo o de su adquisición, por ejemplo, por sucesión por causa de muerte. Los impuestos que graven esa utilidad, deben tener como hecho imponible aquel que pone de manifiesto la misma: impuesto a la ganancia de capital y de herencia.

Por lo demás, la existencia misma de los tributos precitados contribuye a suprimir o limitar el beneficio extraordinario. Así, un fuerte impuesto a la "plus valía" contribuirá a reducir la adquisición de tierras con fines meramente especulativos. Una tributación sectorial de peso, que obligue a los productores a explotar eficientemente sus fundos, contribuirá, adicionalmente, en el mismo sentido.

En cambio, los impuestos territoriales de que trata este capítulo gravan al propietario mientras tiene la calidad de tal, es decir, mientras es empresario y son un determinante de los costos de producción. Es razonable, pues, que la base tributaria se determine exclusivamente en función del valor de la tierra como factor de producción, real o potencial.

1.2.4. Reajuste periódico de los avalúos

Una de las deficiencias de los impuestos territoriales que reiteradamente se destaca, es su carácter inelástico, que los hace perder constantemente importancia relativa, dentro del conjunto de los tributos que gravan al sector. Ello es debido a que, en general, los países no prestan la debida atención a la necesidad de sancionar regímenes adecuados y permanentes de actualización de los aforos.

Dentro de los precitados reajustes cabe distinguir dos, en atención a los plazos dentro de los cuales se hacen efectivos.

a. Reajustes a corto plazo

^{1/} Hay interés, por estar menos gravados, en simular como originarios del sector agrícola los ingresos provenientes de otros sectores: industrial, comercial, etc.

Son, por lo general, anuales y están encaminados, precisamente, a asegurar la flexibilidad del impuesto 1/.

Diversos criterios se han seguido y se siguen al efecto.

Así se han ajustado los avalúos en función de elementos extra-sectoriales tales como el costo de la vida y el índice general de precios.

Más razonable parece realizarlos en atención a aquéllos que determinan directamente los ingresos del empresario rural: producción y precios agropecuarios 2/.

Una vez más adquiere importancia el reiterado principio de que lo que quiere hacerse al respecto debe ser adecuadamente compatible con lo que puede hacerse sobre el particular.

Así, el sistema de reajuste vigente en Chile según la "utilidad neta general de la agricultura" fracasó, entre otras circunstancias, en razón de la complejidad del sistema 3/.

En algunos países, con condiciones y rubros de explotación uniformes (Uruguay), es dable pensar en reajustes únicos. En otros, con mayor diversidad de suelos y de cultivos (Chile) puede ser razonable establecer actualizaciones distintas por regiones. Por ello un ajuste único para todo el país puede ser (en la práctica ya lo ha sido) injusto para un grupo de contribuyentes, que explotan aquellos rubros que han registrado descensos de precios o menores aumentos relativos.

Por lo demás, el supuesto de que el valor de la tierra es una función constante de la utilidad de la agricultura, no es exacto. Los cambios tecnológicos que induzcan, por ejemplo, a una distinta combinación de los factores productivos, pueden hacer variar la relación que media entre el valor de la tierra y la utilidad de la agricultura.

1/ Indonesia ha fomentado el cultivo de parcelas corrientes bajo la supervisión del Estado, con el objeto de obtener información para la tasación impositiva. Ya en 1951 una misión de asistencia técnica de las Naciones Unidas que visitó Bolivia, recomendó ajustes anuales en el valor imponible de la propiedad, sobre la base de un índice de precios corrientes de la misma. En Marruecos y Túnez y en partes de Francia, se ha dado flexibilidad al sistema impositivo mediante la fijación oficial de precios para los diversos productos en cada temporada y la determinación, sobre esa base, del valor de la producción de cada finca, cuyo volumen está registrado en el catastro.

2/ En todo caso no parece conveniente reajustar el avalúo de los predios en función de ciertas operaciones concretas que pueden afectarlos (hipotecas, ventas) por cuanto puede colocarse al contribuyente, desde el punto de vista impositivo, en situación de absoluta desigualdad respecto a los demás contribuyentes, por el solo hecho de haber adquirido una propiedad o solicitado un crédito. En Estados Unidos cada jurisdicción determina su propia tasa dividiendo el monto total de valuaciones de la zona por la cifra a recaudar en concepto de impuestos a la propiedad. La cifra resultante no debe exceder de la tasa máxima fijada por ley provincial u ordenanza municipal.

3/ Véase José Gimeno S. "La Tributación Agropecuaria", ob.cit.

b. Reajustes a mediano plazo

La simple subvaluación de la base tributaria (avalúos) no lleva implícita una tributación cuantitativamente deficiente, a poco que se aumenten las tasas o se adicionen nuevos impuestos sobre el mismo monto imponible, como ocurrió en el caso de Chile con el impuesto de 1a. categoría a la renta (1964) y patrimonial (1965).

Tal vez, como ya se expresara, la consecuencia positiva fundamental de avalúos fijados adecuadamente, es la de determinar con equidad, en términos relativos, el valor de los predios agrícolas atendiendo a la calidad de su suelo, tamaño, forma, proximidad a los mercados y vías de comunicación, etc. De allí la importancia de los reajustes a mediano plazo.

La construcción de carreteras y frigoríficos y las innovaciones tecnológicas, por ejemplo, alteran la relación de valores entre los predios, y esta alteración, para mantener la justicia del sistema tributario, debe ser debidamente registrada en los avalúos respectivos.

En Chile, la Comisión Interministerial de tributación agropecuaria propuso que los avalúos fueran retasados en períodos no inferiores a 5 años ni superiores a 10, 1/ con el propósito de recoger, en términos relativos, en los valores de los predios, los hechos o circunstancias que hubieran acaecido entre una y otra tasación y que alteraran las relaciones de valores respectivos.

Así debería tenerse en cuenta:

- Las obras que de una manera general beneficiaron a una región y realmente mejoraron la capacidad de uso de los suelos (carreteras, frigoríficos, etc.).
- La posibilidad de nuevos cultivos o explotaciones en la zona.
- La respuesta de los distintos suelos a las innovaciones tecnológicas habidas entre una y otra tasación, todo lo cual contribuye a definir la capacidad de uso de los suelos.

1.3. Resumen

Dada la relativa extensión de esta Sección, procede resumir algunas conclusiones fundamentales:

a. El impuesto territorial es el tributo agropecuario por excelencia. Aunque de importancia diversa en los distintos países, la doctrina, casi sin excepciones, reconoce su significación y promueve su establecimiento.

b. Permite, por lo menos en teoría, el logro de un sinnúmero de efectos económicos y sociales cuya concreción depende, en gran medida, de su incidencia fiscal.

c. Tal vez la deficiencia más significativa de este tributo es su falta de flexibilidad. En todo caso, en países con procesos inflacionarios agudos, es difícil que logre la flexibilidad obtenible a través de algunos impuestos indirectos.

1/ Plazos similares ha establecido tradicionalmente en Chile la legislación positiva.

2. Impuesto a la renta

2.1. Sistema vigente en Chile

En Chile, desde su vigencia, los agricultores han estado afectados al impuesto global complementario (progresivo) y, en menor medida, al impuesto sectorial o de categoría (proporcional), del que quedaron exentos en una primera instancia y el que sólo pagan a la fecha, en lo principal, las sociedades que, por su parte, en general no abonan el global complementario que sólo rige para las personas naturales. Asimismo ha predominado, como norma, el principio de la presuntividad en la determinación de los ingresos gravados. (La renta se fija como un porcentaje del avalúo del predio).

La solución chilena es corriente en América, donde la mayoría de los países adoptan el sistema cedular, constituyendo excepciones Panamá, Colombia y Estados Unidos, que tienen un sistema unitario 1/. El tributo cedular, salvo en México, es proporcional y el global complementario que se superpone a ellos, de tasas progresivas muy variables y exclusivo para las personas naturales, con excepciones como la de Venezuela, en que se aplica también a las sociedades.

En alguna medida también los criterios chilenos tienen cierta difusión en Europa. En Bélgica, las personas naturales están sujetas a impuestos cedulares con tasas proporcionales distintas, a la que se adiciona un impuesto complementario global progresivo. Igual solución existe en Italia. Por el contrario, en Alemania y Francia existe un impuesto-único con tasas progresivas para las personas físicas y proporcional para las sociedades. En España la reforma tributaria de 1964 dejó como impuestos generales y únicos el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (progresivo) y el Impuesto sobre las Sociedades (proporcional). En Suecia, el impuesto nacional sobre la renta, de carácter unitario, se aplica mediante tasas progresivas y también un impuesto municipal de tasa proporcional. Para las sociedades, el impuesto nacional es proporcional. En Inglaterra, en que tampoco hay impuestos cedulares, rige para todos los contribuyentes un impuesto proporcional (income tax) al que se adiciona, para las personas físicas y sociedades, un impuesto progresivo (sur tax) y proporcional (profit tax) respectivamente.

Hasta donde son válidas las generalizaciones, podría concluirse:

- a. El sistema unitario es predominante en los países desarrollados.
- b. El impuesto cedular cuando existe es, salvo excepciones, proporcional.

Otro aspecto fundamental del impuesto a la renta, dice relación con el monto gravado.

En el impuesto territorial se grava la tierra (a veces también sus mejoras) como factor productivo. Cualesquiera sean las variables que el tributo admita, no interesa el ingreso que obtiene el contribuyente. Por el contrario, este constituye el monto imponible en el caso del gravamen que ahora nos ocupa 2/.

La regla predominante es fijar el monto imponible conforme al beneficio real del contribuyente. Pero múltiples apartamientos de este principio pueden ser consignados especialmente a nivel agropecuario. Las empresas mejicanas denominadas "causantes menores", normalmente tributan con base en rentas estimadas. En la misma forma pagan sus impuestos algunas pequeñas empresas brasileñas dedicadas a la agricultura y crianza de ganado. Sistema presuncional similar existe en Ecuador 3/. Por último, a nivel del agro, algunos países han consagrado el

1/ Aplicándose a las sociedades un recargo especial (Panamá), tributos complementarios distintos (Colombia) y tasas y sobretasas especiales (Estados Unidos).

2/ Algunas fórmulas impositivas gravan parte de ese ingreso según su destino: caso del impuesto al gasto propiciado por Kaldor, o al "ingreso ocioso" originado en Estados Unidos durante la época de la depresión, como vía para estimular su uso en términos de promover un mayor empleo de la mano de obra.

3/ Entre 3% y 6% del avalúo, según su monto, para el propietario.

principio de la presuntividad, tales como Italia y Francia en Europa: en América, Uruguay y, en fecha reciente, Argentina y Colombia 1/.

Las consideraciones expuestas más arriba, ponen de manifiesto el interés de analizar algunos aspectos básicos del gravamen, tales como: su sectorialidad y globalidad, su proporcionalidad o progresividad, y la naturaleza del ingreso gravado: real o presunto (ficto).

2.2. Sectorialidad o globalidad

En cierto modo los conceptos de sectorialidad y globalidad coinciden con los de imposición real y personal, en la medida que el impuesto sectorial al agro se aplica sobre una fuente productiva de renta y ésta se determina en función de condiciones o hechos externos al individuo (valor y capacidad de producción del bien, capital invertido, etc.) mientras el impuesto global atiende de manera fundamental a la situación propia y específica del contribuyente (total de ingresos, situación personal y familiar, etc.).

Pero se ha preferido la denominación de impuesto sectorial, en razón de que destaca, en lo sustancial, las diferencias entre unos y otros tributos. En efecto, se señala tradicionalmente como característica de la imposición personal, por ejemplo, la existencia de mínimos exentos y la progresividad de las tasas. Pero nada obsta, teórica y prácticamente, a que dichas características se consagren dentro de tributos reales y es muy frecuente en la legislación comparada, como se expresara, la existencia de impuestos territoriales con tasas progresivas, de las que quedan marginados los predios por debajo de cierto avalúo.

Dadas las características diversas de los distintos ingresos y actividades y los diferentes objetivos que el Estado persigue a través de la tributación para cada uno de ellos, es muy difícil querer uniformar el diseño tributario en una estructura única y rígida.

Poco sentido tendría una sola escala de tasas, cuando realidades diversas están requiriendo tratamientos impositivos que se manifiestan a través de diferentes maneras de determinar el monto imponible.

En efecto: razones de orden práctico y de desarrollo aconsejan aplicar al sector agrícola un sistema presuntivo o potencial 2/ para el cálculo del tributo, lo que importa adicionar dentro de la globalidad del gravamen, dos regímenes en ciertos aspectos antagónicos.

Es más, dentro de un sistema de "tasa única", resulta muy difícil para el legislador el poder incidir a nivel de un sector específico sin tener que recurrir al arbitrio de otorgar créditos contra el impuesto, exenciones en el monto imponible, u otras medidas que no coinciden con la sencillez de la política impositiva y afectan su eficacia en el orden de los objetivos finalistas.

Por último, ninguna razón valedera parece justificar que se admitan discriminaciones impositivas en función del origen de la renta (del trabajo, 3/ del capital y mixtas) y no en razón de las actividades económicas en que se genera, cuando éstas son de características diversas, e inciden en términos también diversos en el desarrollo nacional.

Una vez más reiteramos que el auge de la tributación sobre la renta personal global, no resulta tanto del desenvolvimiento de la doctrina hacendística, como de la coyuntura económica que atravesaban los países que la impulsaron.

1/ La presuntividad sólo es empleada, en general, como fórmula supletoria en América Central.

2/ Véase en esta misma Sección: "Naturaleza de los ingresos gravados".

3/ Las recomendaciones finales acordadas por las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Santiago, Nov. 1967), justifican el otorgamiento de un tratamiento especial a las rentas derivadas del trabajo, cualquiera sea la forma en que ellas se obtengan.

El impuesto a la renta global pasa a ser el elemento fiscal predominante en los países que han logrado una estructura productiva eficiente. En las economías altamente industrializadas, con un sector primario de escasa importancia y de alta eficiencia (Alemania, EE.UU., Suecia, Inglaterra), la importancia relativa de los impuestos reseñados obedece a las siguientes razones: altos niveles de salarios, que permiten tributar a los trabajadores en situación de dependencia con retenciones en las fuentes; gran homogeneidad social, que permite gravar con un impuesto general las rentas de un distinto origen; concentración industrial y promedio de grandes empresas que hace posible la imposición diferenciada a las sociedades.

Otros países desarrollados (Bélgica, Italia) tienen un sistema diversificado 1/. En tales economías, la población agrícola mantiene gran importancia, ha logrado un alto nivel de productividad, la actividad agropecuaria se realiza en multitud de establecimientos de tamaño mediano y la concentración industrial es menor que en el caso anterior.

En ambos grupos, la imposición tiene un escaso sentido finalista, salvo el objetivo redistribuidor del ingreso.

En los países en vías de desarrollo, los ingresos tributarios provenientes de la imposición a la renta, son escasos; la gran dispersión de las rentas medias favorece la evasión y la administración es muchas veces ineficiente.

Es interesante observar, en todo caso, cómo estas economías, totalmente inadecuadas para acentuar la importancia de un sistema de imposición global, cuyos problemas requieren llamativamente una tributación finalista, aplican un esquema invariable, imitando legislaciones del modelo anglo-sajón.

En resumen: se sustenta aquí la tesis de que debe darse prioridad al impuesto a la renta sectorial, lo cual no es necesariamente incompatible con la existencia de un impuesto a la renta global 2/.

2.3. Proporcionalidad y progresividad

Sobre el particular cabe remitirse, en un todo, a lo expresado sobre las posibilidades y ventajas de la progresividad en los impuestos sectoriales 3/.

2.4. Naturaleza de los ingresos gravados: reales (efectivos) o presuntos (fictos)

a. Consideraciones generales

Son innumerables las ventajas de la fórmula de la "presuntividad" sobre la de la realidad 4/.

i) El sistema de impuestos sobre la renta efectiva de las explotaciones agropecuarias, en sí mismo, es contrario a toda incentivación. El mayor esfuerzo, la tecnificación agraria, la aplicación de mayores dosis de capital, la introducción de mejoras, la utilización de métodos científicos, etc. no son premiados, sino que por el contrario provocan un gravamen mayor. El inconveniente se agudiza a causa de la progresión del impuesto.

1/ En la medida que se superponen impuestos cedulares al impuesto global.

2/ Véase, en este mismo Capítulo: "Impuestos globales (a la renta y al patrimonio) dentro del contexto del impuesto único".

3/ Véase Capítulo sobre "Clasificación de los tributos y su importancia económica y social".

4/ La afirmación es válida para Chile y gran parte de los países de América Latina. No obstante, por respeto al principio de las particularidades específicas de cada país no puede sostenerse que la aserción sea de vigencia universal, atendido el grado de eficiencia alcanzado por las empresas del sector y sus características.

El gravamen afecta no sólo al que invierte más, sino, en especial, al que invierte mejor, obteniendo un mayor ingreso neto y una mejor relación-producto-capital.

ii) Mientras la progresión es un factor contrario a la incentivación, en el caso del impuesto sobre la renta efectiva, en cambio aumenta el efecto de ésta en la fórmula del impuesto sobre la renta normal.

iii) El impuesto sobre la renta efectiva puede aplicarse con un grado razonable de precisión y congruencia en el caso de explotaciones que tengan registros contables llevadas en forma comercial. En el caso de los productores que no la tienen, la determinación de la renta efectiva es una ficción 1/.

iv) En la legislación del impuesto a la renta, la base fiscal queda a menudo limitada al ingreso que obtiene la persona, a través de transacciones mercantiles, quedando exento así el valor de los bienes y servicios, producidos y consumidos por la misma unidad familiar (ingresos no monetarios). En el sector agrícola, la importancia de los ingresos no monetarios puede ser considerable 2/.

v) Otra de las dificultades que conspiran contra la eficacia del tributo, está determinada por la falta de estadísticas de ingresos y egresos de los productores, por el nivel educativo generalmente bajo de la población rural y por la dificultad de establecer con exactitud los ingresos para fines de tributación.

Concretamente, y en lo que tiene que ver con la realidad chilena, no parece razonable esperar buenos resultados de la contabilidad agrícola, dadas las enormes dificultades que la administración debió enfrentar 3/. Igualmente constituye un elemento negativo de este régimen de imposición, su complejidad, que llevó, inclusive, a suspender la aplicación integral de la tributación sobre la renta efectiva por varios años.

vi) Los incentivos fiscales en el sistema del impuesto a la renta sobre las utilidades reales, significan, en puridad, un traslado de ingresos hacia el sector agropecuario, desde los demás sectores de la economía.

1/ El sector agropecuario pone de manifiesto la validez de las 6 condiciones indicadas por Richard Goode para asegurar el éxito de un masivo impuesto a la renta: a. la predominancia de una economía de mercado; b. un alto nivel cultural en los contribuyentes; c. la existencia de adecuadas contabilidades; d. un alto grado de aceptación voluntaria por parte de los contribuyentes; e. una administración honesta y eficiente, y f. una política impositiva adecuada a las posibilidades del medio. La inexistencia de estas condiciones ha llevado inclusive a marginar el sector del impuesto (Afganistán, Etiopía, Nepal, Indonesia entre otros) o a establecer sistemas impositivos específicos para el sector (Pakistán, India) en términos, por lo general, presuntivos. Por su parte, el decreto-ley de 1949 que estableció el impuesto a la renta en el Paraguay, eximió de éste a la actividad agropecuaria.

2/ "The Taxation Enquiry Commission 1953-1954" del Gobierno de la India, presentó estimaciones que revelan que el 45% del gasto total de los consumidores del sector rural (comparado con el 10% del sector urbano) estaba al margen del sector monetario de la economía de la India. El porcentaje disminuye a medida que aumentan los niveles del gasto.

3/ La Oficina de Estudios Tributarios ha estimado el impuesto global complementario evadido de 1942 a 1956 en alrededor de un 80%. Oficina de Estudios Tributarios "El sistema tributario chileno", Oficina de Estudios Tributarios Talleres Gráficos La Nación, Santiago - 1960, Tomo I, pág. 372.

Por el contrario, la incentivación que se logre con el sistema de la imposición sobre la renta normal, no produce transferencia de ingresos de los demás sectores al sector agropecuario, sino mas bien, una transferencia dentro del propio sector agropecuario y, precisamente, de las explotaciones menos productivas hacia las explotaciones más productivas.

vii) Con el propósito de crear incentivos para las explotaciones agropecuarias y corregir los efectos desalentadores del impuesto a los réditos aplicado sobre la renta efectiva, es común en la legislación comparada establecer diferentes franquicias impositivas.

Así, en Argentina, las explotaciones agropecuarias han gozado de un amplio régimen de exenciones por concepto, por ejemplo, de inversiones en reproductores, praderas, etc. Igualmente se establece a favor del vendedor (en los casos de operaciones de compraventa realizadas en virtud del derecho de opción a compra que esta legislación concede a los arrendatarios y aparceros sobre las tierras por ellos explotadas), la exención del impuesto a las ganancias eventuales, así como del impuesto a los réditos, con relación al beneficio resultante para el vendedor, tanto de la venta misma, como de los intereses de la parte del precio que él haya financiado. En Nueva Zelandia, las medidas tributarias reformadas en 1950 permitían que ciertos gastos iniciales de desarrollo fueran descontados de la renta agrícola, para los efectos del impuesto a la renta. En Honduras, la ley sobre el Impuesto a la Renta, permite que las empresas agrícolas obtengan un descuento del 20%, en relación con el costo de adquisición de maquinaria y de construcción de silos, dependencias destinadas a la producción, etc. En Portugal, se prevén exenciones en ciertos casos de aumento del rendimiento de la explotación agrícola debido, por ejemplo, a la plantación de árboles frutales. En Colombia, existe una exención del 50% del impuesto a la renta, a favor de quienes adquieren tierras que están calificadas como inaptas para el cultivo agrícola, para convertirlas en tierras aptas para dichos efectos.

Los incentivos tributarios, al ser incorporados al sistema de la renta efectiva, abren en él grandes brechas, como ha ocurrido con las franquicias por inversiones, revaluación de haciendas, etc ^{1/}. En tal caso se vuelve incomprensible hablar de la generalidad del principio de la capacidad contributiva, cuando el rédito que debería medirla está exento del impuesto por razones de promoción.

viii) El sistema de impuestos sobre la renta efectiva, no constituye carga alguna sobre las tierras inexploradas o explotadas insuficientemente. Ello permite a los propietarios mantener, sin mayor carga fiscal, la propiedad de la tierra, como acumulación de riquezas, como factor de poder, o como simple instrumento para lograr ganancias de capital por el natural incremento de su valor patrimonial.

ix) Se ha objetado que el abandono de la renta efectiva para la imposición de las explotaciones agropecuarias, significa romper con el principio fundamental del impuesto, que es el de la real capacidad contributiva. Esta objeción parte de la idea de que el rédito efectivo es la medida verdadera y única de la capacidad contributiva. No obstante, esta no se mide objetivamente. Si este concepto tiene algún significado, siempre se trata de una valoración política, apoyada por una sustancia económica. Desde este enfoque, también la renta potencial de la tierra es una realidad económica objetiva, que el legislador debe tener en cuenta, para fundar sobre ella un sistema de imposiciones.

x) La mayor inversión a nivel predial, por la vía impositiva, puede estimularse de dos maneras: marginando del monto imponible la inversión misma o el mayor ingreso que ella genera.

^{1/} A manera de ejemplo, en Nueva Zelandia se otorgan concesiones para ciertas clases de gastos de producción. Estas provisiones permiten la deducción sin límite de los costos iniciales del monteado, limpieza de arbustos, decepado, preparación de la tierra para la agricultura, erradicación o exterminio de malezas o pestes en la tierra. En Australia, una deducción del 20% por año durante cinco años, se concede actualmente para los propósitos del impuesto a la renta respecto a facilidades de alojamiento instaladas para los empleados agrícolas, y también en cuanto a implementos agrícolas, edificaciones y para la conservación de forraje y materiales de irrigación, tales como tuberías.

Es indiscutible la ventaja de la segunda fórmula sobre la primera, en la medida que promueve la elección por parte del empresario de aquella inversión que le asegura un mayor ingreso y una mejor relación producto-capital, lo que sería compatible en términos generales con los objetivos de los planes de los países en desarrollo, que relacionan el aceleramiento del desarrollo del sector a una mejora de la eficiencia productiva, vinculada al uso más exhaustivo de los recursos naturales del capital y de la mano de obra disponible, a una composición más apropiada de la nueva inversión y a un aumento del empleo de insumos tecnológicos.

xi) La fórmula de la renta presunta, adoptada en función de razones básicamente económicas, tiene en cuenta también consideraciones de orden social en la medida que grava más, en términos de ingresos reales, a quien menos produce, en razón de una baja eficiencia empresarial, que no está de acuerdo con las necesidades del país, cuya meta es lograr un mayor bienestar para toda la colectividad.

xii) La presuntividad de la renta no significa, necesariamente, un trato privilegiado para el sector agropecuario, pues la magnitud del gravamen que soportarán los contribuyentes del agro dependerá, en definitiva, de la forma como se determina la base imponible.

La finalidad básica del sistema, es sustituir un régimen que carece de incentivos por otro que premie la eficiencia y que castigue la ineficiencia. Se trata, pues, básicamente, de una redistribución de la carga tributaria entre los contribuyentes del agro, que sin reducir el monto total del gravamen ni desatender los objetivos fiscales de la imposición, se constituye en un importante estímulo de desarrollo económico.

xiii) En ningún caso la presuntividad de la renta agrícola tiene necesariamente que limitar el derecho a establecer la renta real agrícola, cuando un contribuyente de rentas múltiples para otros efectos tributarios, puede atribuir a su actividad como productor rural una renta real superior a la presunta.

Nada obsta, por lo tanto, a que en ciertos casos sea exigida a este grupo empresarial, para otros efectos que no sean la fijación del monto imponible para la determinación del impuesto a la renta.

xiv) La existencia de un régimen específico y particular de tributación para el agro, aparece impuesto por las peculiares características del sector. Entre ellas y a manera de ejemplo, puede señalarse su carácter relativamente uniforme, por lo menos si se le compara con otros sectores de la economía; la circunstancia de que la tierra, única y no reproducible, constituya un factor productivo fundamental, siendo posible determinar con bastante exactitud su capacidad potencial de uso, la importancia básica que para los países tiene el desarrollo acelerado del sector, etc.

xv) La tributación debe responder a las exigencias de la hora, y no puede ser insensible a las metas de desarrollo que se proponga el país.

Donde la agricultura es extensiva en gran parte, la necesidad de estímulo para la explotación eficiente es innegable. Cuando se hayan logrado, para las explotaciones agropecuarias, altos niveles productivos, cuando haya desaparecido el pastoreo natural o se le haya reducido a sus mínimos términos, se podrá hablar de la excelencia del sistema de la renta efectiva sobre la renta normal o potencial, en lo que concierne a la imposición de dichas explotaciones.

xvi) Por último, la propia coherencia del sistema aconseja el sistema de la presuntividad.

Los tributos territoriales promueven sin duda una explotación más eficiente del suelo; si se fijan los avalúos sobre el valor de la tierra, libre de mejoras, se calculan éstos sobre la capacidad potencial de uso y se mantiene el gravamen incambiable, cualquiera sea el monto de los ingresos que puede obtener el empresario.

Paro ese efecto positivo, en favor del desarrollo económico del sector, aparece anulado por el efecto negativo que sobre el mismo aspecto ejerce el impuesto a la renta "real" al incluir dentro de este gravamen, con tasas fuertemente progresivas, todo el mayor ingreso que pueda derivar de una mejora en la eficiencia y productividad.

xvii) Es en función de las ventajas antes expuestas, que el sistema de la imposición sobre la renta presunta cuenta con un notable apoyo doctrinario que se extiende desde el siglo pasado y aun antes, hasta nuestros días 1/.

Así, en la Conferencia de Política Tributaria celebrada en Santiago en Diciembre de 1962, auspiciada por el programa conjunto de tributación de la OEÁ, BID, CEPAL, hubo consenso casi unánime de que, a los fines de la tributación a la renta, debía emplearse algún tipo de ingreso presunto, aun cuando las opiniones se dividieron en cuanto a la mejor forma de determinar este ingreso: rendimientos medios de tierras con características similares, o alguna fracción del avalúo.

En las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Buenos Aires en marzo de 1964, se aprobó una ponencia que destaca la eficiencia de la renta normal potencial como base para la tributación del sector agropecuario, a los efectos de promover la mejor utilización de la tierra, productividad, capitalización y demás objetivos socio-económicos, para que dicho sector cumpla con su trascendente función en el proceso de desarrollo de Latinoamérica.

Por su parte el profesor Nicolás Kaldor sugiere la conveniencia de un sistema que estime el rendimiento potencial de cualquier parcela de tierra. No en términos del valor verdadero del producto, sino en relación al rendimiento de una tierra con características medias en cualquier región en particular, hacienda progresivo el impuesto, de manera que las tasas efectivas de imposición varíen de acuerdo con el valor total de las propiedades. Sería un impuesto sobre el producto potencial más bien que sobre el producto real de cualquier parcela de tierra, entendiendo por producto potencial el producto que daría la tierra si fuera explotada con un grado de eficiencia promedio.

También el economista Haskel P. Wald propicia un sistema de tributación que induzca a los propietarios, ya sea a cultivar sus tierras con eficiencia máxima o a venderlas o arrendarlas a otros que lo hagan. Este efecto ingreso de la imposición, se logra calculando los impuestos sobre la base del ingreso económico potencial de la tierra, en vez de hacerlo sobre su valor real.

1/ Véase: a) Einaudi L. "La terra e l'imposta" en Annuario di Economia. Milán, 1924, y "Miti e paradossi della giustizia tributaria", Turin, 1959. b) "Reforma Tributaria para América Latina . Problemas de Política Fiscal", Unión Panamericana, Washington D.C., 1964, en especial: Nicolás Kaldor "El papel de la tributación en el desarrollo económico", Haskell P. Wald: "Reforma de la tributación agrícola para fomentar el desarrollo económico en la América Latina" y Pedro Mendive "Incentivos tributarios en América Latina", o) IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires, 1964, en especial Enrique Jorge Reig: "La base rédito potenoial normal, como instrumento de promoción en la tributación agraria", José F. Calvo, Luis S. Serrano y Salvador Treber: "Análisis para la estructuración a corto plazo de la imposición a la propiedad y a la renta agropecuaria en Argentina" y Dino Jarach: "Bases para un sistema de imposición de las explotaciones agropecuarias según su renta normal potencial".

Igualmente la III Conferencia Interamericana sobre Tributación, celebrada en México en 1972, en sus conclusiones recomienda la adopción del sistema del impuesto a la renta potencial del suelo, como la alternativa que ofrece el instrumental tributario para alcanzar una mayor productividad del factor de producción tierra.

xviii) Las experiencias en la legislación comparada, en materia de impuestos sobre la renta potencial de la tierra se hallan, en primer lugar, en todos los sistemas impositivos, donde se adopta el impuesto a la tierra sobre bases catastrales. En efecto, el valor del avalúo en el impuesto a la tierra, está directamente relacionado con la renta normal potencial de que es susceptible cada unidad parcelaria o agrícola. Por consiguiente, tanto en el caso de que el catastro establezca el valor de cada propiedad, o bien sus rentas netas, el resultado práctico es establecer un sistema de imposición, no ya de la renta efectiva o real de cada año, obtenida por cada propiedad, sino de una renta normal o promedial que la tierra es susceptible de producir.

En definitiva, como lo señala con acierto Wald, una tributación como la que se analiza, significa o puede significar en cierto modo, la integración del impuesto territorial con el impuesto a la renta personal, en cuanto éste se basa en el ingreso neto presunto del propietario o agricultor, por encima de un mínimo de subsistencia 1/.

Pero como antecedentes directos de impuestos sobre la renta potencial de explotación agropecuaria, pueden citarse, como ya se expresara, entre otros, dos: Italia y Uruguay.

En Italia se adoptó el sistema de la determinación de la renta de acuerdo con las mismas operaciones establecidas para las estimaciones catastrales. En otros términos, constituyen materia imponible los réditos agrarios medios ordinarios de cada explotación.

La imposición sobre la renta potencial responde a una idea doctrinaria y no meramente práctica, por la cual no se admite rectificar la determinación de la renta normal, aun cuando se demuestre una divergencia notable con la renta efectiva, tanto a favor del fisco como del contribuyente. La doctrina ha criticado algunos intentos jurisprudenciales de desviación de este principio básico 2/.

En Uruguay, ya el impuesto a la renta establecido en 1960 preveía, dentro de los distintos réditos, la categoría agropecuaria, para la cual la renta imponible no es la efectiva sino la potencial, que resulta de atribuir a cada hectárea, como producto bruto, el valor establecido anualmente a cierta cantidad de lana y carne, ajustada en función de los aforos catastrales de las tierras.

En Francia, la norma para la determinación de la renta es la estimación "a forfait", o sea, una presuntiva estimación que se funda sobre un doble proceso: uno colectivo (que establece para cada zona la renta exacta de una explotación tipo), y otra individual, que determina la renta imponible en función de la renta catastral media, que se obtiene a través de la confrontación entre la explotación tipo y la explotación individual que se trata de gravar. Pero la precitada estimación admite prueba en contrario, por lo que el sistema difiere de los analizados supra.

1/ Por algunas consideraciones complementarias sobre el particular, véase en este mismo Capítulo: "Impuesto único al agro".

2/ Véase Grizioti "Principio de Ciencia de las Finanzas", Traducción y notas por Dino Jaraoh, Buenos Aires, 1959, pág. 189.

El principio de la renta presunta, tiene también amplia acogida en los países socialistas.

Por último, es de destacar la existencia en Argentina de un proyecto para rever la legislación positiva en el sentido indicado 1/, cuyas ideas, en alguna medida, se han transformado en ley con fecha reciente.

b. Renta presunta "media efectiva" o "potencial". 2/

A los efectos de determinar la renta presunta caben, fundamentalmente, dos alternativas.

Conforme a la primera, la renta se determina de acuerdo con el promedio efectivo nacional o regional en términos de un producto o productos determinados, cualquiera sean las posibilidades "potenciales". En otras palabras: se considera no lo que el país o la zona puede producir, sino lo que efectivamente produce. Como, en general, en los países en vías de desarrollo la producción efectiva es inferior a la posible, el menor monto imponible exigirá tasas más elevadas. No obstante, la solución de la renta "media efectiva regional", en términos de ciertos productos fundamentales, fue la que oportunamente el autor del presente estudio propuso para el Uruguay 3/, básicamente atendiendo a un factor especialmente importante: la aceptación del tributo por parte del contribuyente. Lo que en teoría puede producirse es siempre discutible por parte de los productores, lo que afecta su consenso. Por el contrario, la alternativa propuesta es más fácil de aceptar por los contribuyentes, por cuanto grava a éstos según la producción media real del área, sobregavando o subgravando a los que alcanzan niveles inferiores o superiores a dicha producción, respectivamente.

La segunda alternativa, en cambio, hace tributar a los empresarios, independientemente de las producciones reales medias, conforme a las posibilidades potenciales de los suelos, aunque a nivel de las condiciones reales de un momento dado. En otras palabras: interesa no lo que se produce, sino qué se podría producir. Ello torna en ventaja la desventaja señalada para la primera alternativa y viceversa.

c. Renta presunta en términos de un porcentaje del avalúo, de un producto o productos determinados, o fórmulas mixtas.

i) Renta presunta como un porcentaje del avalúo.

Es la solución vigente en Chile, donde el monto imponible del impuesto equivale, simplemente, al 10% del avalúo para el propietario productor y al 4% del avalúo para el productor no propietario.

ii) Renta presunta en términos de un producto o productos determinados.

Es la solución uruguaya, establecida a través de un impuesto celular en la ley de la renta de 1960 4/ y reestructurado como un tributo totalmente independiente en el llamado "impuesto a la producción mínima exigible" (Improme) de 1968 .

1/ Véase "Anteproyecto de Ley de Reforma de los Impuestos a las explotaciones agropecuarias", Secretaría de Estado de Agricultura y Ganadería de la Nación, Buenos Aires, 1964.

2/ Según el trabajo preparado por la Secretaría del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID sobre el tema, para la III Conferencia sobre Tributación celebrada en México en 1972, la renta potencial surge de "una estimación de la producción física, su multiplicación por el valor de mercado de la cosecha", y agrega: "la rebaja de los costos de producción reales o estimados".

3/ Solución similar rige, por ejemplo, en la R.D.A.

4/ Un importante proyecto de ley de 1965 propuso varias modificaciones que no alteraban la estructura del gravamen, en lo fundamental.

iii) Fórmulas mixtas.

Se hará referencia, en particular, a las soluciones argentina y colombiana consagradas en el correr de 1973.

En Argentina, la determinación de la "renta potencial rural de cada explotación", tiene dos etapas. Una general, de relevamiento catastral, que supone la determinación de zonas de características ecológicas-económicas uniformes, el establecimiento de tablas y coeficientes respecto a las características y aptitudes de sus tierras, la individualización de sus cultivos y explotaciones más significativas, la determinación para cada zona y dentro de ella para cada rubro, de la superficie que representa una unidad económica de explotación de aptitud media, la producción física media en los últimos 10 años de dichas unidades económicas de explotación así como sus costos normales referidos al año fiscal respectivo, y los precios medios de los productos correspondientes. Precios, producción y costos permitirían determinar, a nivel de unidades, rubros y zonas, las correspondientes rentas medias potenciales.

Por su parte la etapa individual supone una declaración del contribuyente sobre las características de sus tierras "clasificadas según la tabla de coeficientes que se establezca respecto de la tierra óptima ideal de la zona". La renta neta total de cada explotación agropecuaria resulta de la suma de las rentas determinadas, multiplicando la correspondiente por hectárea a la tierra óptima ideal de la zona por los coeficientes de cada fracción de características uniformes de la tierra del declarante y el producto por sus correspondientes superficies 1/.

En Colombia, "para efecto del impuesto a la renta se presume que la renta líquida de un predio rural no es inferior al 10% del valor del terreno".

Pero dicha presunción está sujeta a un sinnúmero de correctivos y reajustes. Así: es del 4% si el terreno está dedicado a la cría de ganado y/o a la producción de leche, siempre que se acrediten determinadas circunstancias; sólo empezará a computarse una vez en producción económica los cultivos cuando se planten por primera vez y sean de mediano o tardío rendimiento; para los efectos de la presunción el avalúo catastral se reducirá en un 50% tratándose de cultivos permanentes, en un 25% para los semipermanentes, en un 20% para las cosechas anuales, en un 25% y 50% en las actividades ganaderas realizadas o no en pastos naturales. Los contribuyentes tendrán derecho a una renta líquida inferior a la presunta cuando la explotación se haya visto perturbada por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, o cuando se presentan imprevistas situaciones de carácter económico 2/.

El avalúo del terreno se determinará teniendo en cuenta el valor potencial de los suelos y las condiciones de su explotación económica, factores que no incluyen el valor de los cultivos, las construcciones, maquinarias, equipos adheridos a la tierra y otros similares. Los reajustes se harán por períodos no inferiores a los dos años, no pudiendo ser, salvo excepciones, superior "al índice de desvalorización de la moneda".

d. Quitas o exenciones especiales.

Sin perjuicio del estímulo a la mayor producción resultante del propio monto imponible elegido, cabe considerar la posibilidad de admitir exenciones especiales por ciertas inversiones específicas en determinadas mejoras (praderas artificiales por ejemplo), o

1/ Mientras el precitado impuesto no entre en vigencia regirá uno de emergencia, progresivo, sobre las tierras libres de mejoras, cuyo importe podrá deducirse del tributo a los réditos.

2/ El beneficio tributario debe limitarse a los casos de excepción, las diferencias de rendimiento que pueden reputarse normales entre un año y otro deben ser cubiertas, para que funcione el sistema, por el propio productor constituyendo "fondos de reserva" a ese efecto.

insumas tecnológicos específicos (semillas certificadas, fertilizantes, etc.) 1/.

Estos beneficios tributarios pueden acordarse dentro del cálculo del impuesto o aun como quitas respecto del propio tributo calculado., Es decir, se reduce el tributo a pagar en un cierto porcentaje si se afecta a determinados destinos la cantidad deducida.

Parece obvio señalar que sólo procede autorizar el beneficio impositivo si el contribuyente documenta fehacientemente la afectación solicitada.

La Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria en Chile previó algunos beneficios tributarios, en particular para quienes orientan sus explotaciones hacia aquellos rubros que implican un largo período de retorno de la inversión. También se entendió que los productores más pequeños debían quedar exentos. Asimismo hubo acuerdo de que correspondía estimular por la vía impositiva, con una exención parcial-temporal, la creación, y funcionamiento, en una primera etapa, de cooperativas campesinas de producción de grado superior, en la medida que los campesinos integran a la explotación común sus propias parcelas 2/.

Con anterioridad a la precitada Comisión Interministerial también el Plan de Desarrollo Agropecuario 1965-1980 proponía ciertos créditos contra el tributo que propiciaba.

Otro aspecto de gran interés a destacar es el esfuerzo realizado por diversos países del continente para relacionar el impuesto a la renta con el vigente para la exportación de productos agropecuarios, a fin de disminuir la importancia de éstos y transformarlos en simples anticipos a cuenta de aquéllos.

En Guatemala disposiciones legales permitieron a los agricultores de productos de exportación imputar al impuesto a la renta adeudado como crédito las cantidades abonadas por concepto de derechos de exportación. En Nicaragua un decreto de 1962 exige a las personas que compran productos agrícolas para la exportación retener un porcentaje del precio que debe ser acreditada al impuesto a la renta del productor y devuelta en la medida que excediera éste 3/. Soluciones similares existen en Uruguay donde se prevé la sustitución paulatina del impuesto a las exportaciones por el impuesto a la renta (Improme: impuesto a la producción mínima exigible) y en Colombia donde "la renta líquida que se obtenga en exceso de la mínima presunta estará exenta hasta por un valor igual al de los impuestos de exportación que hayan gravado a los productos agropecuarios que contribuyen a generar dicha renta".

2.5. Conclusiones

A manera de conclusiones puede resumirse:

- a. El impuesto a la renta es, en general, más "nuevo" que el impuesto territorial y tiene, por lo común, un origen no agropecuario. Es decir se establece, en lo fundamental, para gravar ingresos de otros orígenes.
- b. Corrientemente la competencia para fijarlos compete al Gobierno Central.
- c. La tendencia en los países desarrollados es: i) consolidar el tributo en términos globales reduciendo o suprimiendo los impuestos oedulares en general proporcionales;

1/ Diversas quitas, deducciones y créditos son autorizados en los países de América Central, por razones de orden social (gastos mediíos, seguro de vida, instalaciones recreativas y culturales, vivienda para empleados y obreros, etc.) y económicos (reinversiones, adquisiciones de ciertos activos nuevos, reconocimiento de ciertas pérdidas de capital, etc.).

2/ La integración parcial y paulatina de los pequeños productores al proceso de socialización del sector ha sido vital en todos los países del área socialista. Y a ello no ha sido ajena la política tributaria.

3/ Por el contrario en El Salvador el cultivo del café está exento del impuesto a la renta en la medida que este producto paga el impuesto a las exportaciones.

ii) gravar los ingresos reales o efectivos del contribuyente.

d. El autor del presente estudio entiende que los países en desarrollo exigen, en función de sus necesidades económicas y sociales, impuestos cedulares progresivos que a nivel del sector agropecuario deben gravar, como norma, las rentas presuntas del contribuyente.

3. Impuestos al comercio exterior

En mayor o menor medida los agricultores están vinculados al comercio exterior a través de los productos del sector que se venden fuera del país, o de los insumos y maquinarias necesarias para su proceso productivo que se adquieren en el extranjero.

Aun cuando los sujetos pasivos de estos impuestos son los exportadores e importadores, personas en general distintas a los empresarios rurales, parece obvio destacar el estímulo o desestímulo que para la producción agropecuaria significan, en la medida en que gravan con menor o mayor intensidad, las exportaciones del sector o las importaciones de insumos o bienes de capital de interés para el agro.

Es común que estos tributos se trasladen casi íntegramente a los productores, por la imposibilidad de los países en vías de desarrollo de incidir en los precios de los productos agropecuarios en el mercado internacional. Y aun cuando sea viable incrementar dichos precios ello generará, por lo corriente a mediano o largo plazo, una contracción en la demanda o un incremento en el uso de sustitutos.

Cabe asimismo puntualizar que, aunque por su importancia se les considera por separado, constituyen, en general, una simple variable del impuesto de compraventa en función de la ubicación del comprador o vendedor respectivo.

3.1. Impuestos a las exportaciones

3.1.1. Consideraciones generales

En países en vías de desarrollo, en los que las exportaciones agropecuarias constituyen un alto porcentaje del total de exportaciones, son comunes los impuestos que gravan a las mismas, los que constituyen un importante aporte a la tributación nacional y, en especial, un elevado porcentaje de la tributación sectorial 1/.

Por el contrario, en los países altamente desarrollados, dichos impuestos no existe, o incluso están legalmente prohibidos 2/.

A diferencia de los Impuestos a la Renta y a la Tierra que paga directamente el productor, deduciéndolos de sus ingresos obtenidos en la empresa, los impuestos a la exportación de productos agropecuarios lo gravan indirectamente. El gravamen es indirecto porque los precios que recibe por las producciones destinadas a la exportación, han sufrido la reducción correspondiente al impuesto. El exportador traslada el monto del impuesto al productor, al fijar el precio que ha de pagarle. Por lo tanto, los impuestos a las exporta-

1/ Caso de los impuestos al té en Ceilán, al algodón en Pakistán, a los clavos de especie en Zanzíbar, al café en Guatemala, a la lana en Uruguay, etc. En Borneo Septentrional los tributos sobre la exportación constituyen hasta el 50% de los ingresos del Gobierno. El derecho de exportación sobre el caucho en Malaya ha sometido a los pequeños propietarios a una carga tributaria mucho más pesada de la que hubiera originado cualquier otro sistema concebible de imposición y ello ha sido una importante causa contribuyente de la pobreza rural.

2/ En los Estados Unidos, la Constitución prohíbe los impuestos de exportación. (Artículo 1, Sección 9, párrafo 5).

ciones de productos agropecuarios pueden considerarse como impuestos del sector 1/, que por razones de facilidad en la recaudación normalmente se establecen al nivel del exportador.

Los gravámenes a la exportación de productos agropecuarios tienen ventajas y desventajas desde el punto de vista fiscal y como herramienta de desarrollo agropecuario. Las principales ventajas que normalmente se asignan a este tipo de gravámenes son de orden fiscal y han contribuido a hacer de los mismos una importante arma tributaria 2/.

a. En efecto, estos gravámenes son difíciles de defraudar. El tributo se percibe en ocasión de la exportación y no es común ni fácil, como ocurre con alguno de los Impuestos a la Tierra y en el Impuesto a la Renta, la ocultación total o parcial del monto imponible, de la tasa aplicable, y en definitiva, del impuesto que conforme a derecho corresponde pagar al contribuyente.

b. No es posible la mora. Si no se paga el tributo no se exporta, puesto que aquella operación es previa a ésta. La mora es en cambio corriente en el caso de los Impuestos a la Tierra y a la Renta y aun cuando se traduzca en recargos y multas para el contribuyente, ello no soluciona las necesidades inmediatas de recursos del erario público.

c. Confieren elasticidad al sistema tributario, tanto en el caso de imposición "específica" como "ad valorem". Esta elasticidad no la tienen los Impuestos a la Tierra, especialmente si, como ocurre normalmente, los aforos sobre los cuales se aplican tienden a estar desactualizados o, en todo caso, no son actualizados anualmente sino en períodos más largos.

d. Se trata de un recurso fiscal que puede emplearse selectivamente, para influir en la estructura de la producción. El aumento o disminución de los tributos que pesan sobre determinados artículos, puede desalentar o estimular su producción en términos relativos a las demás producciones del sector.

Así, en Uruguay aplicado sobre la lana y la carne, ha sido una vía indirecta de estimular otras producciones del sector, en especial las agrícolas, atendiendo la conveniencia de diversificar la producción y sustituir importaciones, satisfacer la creciente demanda interna de algunos productos agrícolas, crear nuevas oportunidades de trabajo, aumentar la producción a través de rubros que rinden un mayor valor agregado por unidad de superficie, tener en cuenta los mayores riesgos implícitos en la producción agrícola, etc.

e. Se ha sostenido también en Uruguay que los impuestos a la exportación de productos pecuarios puede constituir un posible factor de redistribución de ingresos, al gravar dentro del sector a los grandes empresarios ganaderos que poseen las mayores áreas e ingresos, dejando liberados a los dedicados a la producción agrícola, que corresponde más generalmente a pequeños y medianos empresarios 3/.

Una política tributaria de esta naturaleza tiene, sin embargo, serias limitaciones: no corresponde a la realidad uruguaya clasificar a los productores agropecuarios en dos grupos: de altos y de bajos ingresos, o dicho en otra forma, con capacidad y sin capacidad tributaria, según sean ganaderos o agricultores. Para una parte importante del país esta diferencia no es tan clara. Pero además, el gravar a los productores por cantidad producida y no de acuerdo a su capacidad tributaria, resulta injusto para todos los pequeños productores y para los productores eficientes.

1/ Véase Wald, Haskel P.: "Papers and Proceedings of the Conference on Agricultural Taxation and Economic Development", Cambridge, Massachusetts, 1964.

2/ Véase John M. Clark: "Impuesto de exportación de los productos tropicales", Boletín Mensual de Economía y Estadísticas Agrícolas, No. 5, Vol. 2, FAO.

3/ El argumento y la objeción subsiguientes podrían ser válidas, cambiando los productos, para otros países del continente.

El veinticinco por ciento de las existencias ovinas corresponden en el Uruguay a empresarios rurales de menos de quinientas hectáreas, los que explotan el 91,3% del total de establecimientos agropecuarios del país. Para ellos el tributo constituye una parte muy importante y a veces substancial de su ingreso.

f. Los impuestos a la exportación de productos agropecuarios en su estado natural pueden contribuir eficazmente a su industrialización en el país.

Como ejemplo ilustrativo al respecto recurrimos una vez más al caso uruguayo y en ese sentido cabe recordar los argumentos esgrimidos oportunamente para propiciar la derogación de los tributos vigentes ("detracciones") en las exportaciones de lana y carne 1/.

La solución cuestionada, se decía, constituye:

i) Un error económico, en cuanto, al significar por otra vía una solución semejante al establecimiento de cambios múltiples, complica el manejo, ya de por sí difícil de las cuestiones monetarias y cambiarlas, e introduce en su estudio factores ajenos que en muchos casos pueden forzar soluciones no aconsejables.

ii) Una posición más débil para la defensa internacional de los intereses del país, ya que existen otros medios de protección industrial menos vulnerables a la luz de los convenios actualmente vigentes 2/.

iii) Una injusticia, ya que conduce a poner la financiación de los estímulos a la industria, únicamente a cargo del sector, y no del total de la colectividad.

iv) Un error desde el punto de vista de la tecnificación de la industria que, al descansar exclusivamente en el abaratamiento relativo de la materia prima, se desinteresa de la disminución de los costos y el aumento de la eficiencia productiva.

v) Un desestímulo al sector agropecuario, que contribuye al financiamiento a través de una disminución de su ingreso global, hecha en forma indiscriminada.

vi) Por lo demás los países desarrollados importadores tienden a compensar el diferente tratamiento impositivo que otorgan los países en desarrollo a los productos en su estado natural y elaborados gravando más a éstos que a aquéllos 3/.

g. Puede igualmente alterar los porcentajes que de los productos se aplican a la exportación o al consumo interno. Por ejemplo, Egipto introdujo medidas fiscales para desalentar la producción de un producto de exportación como es el algodón e incrementar la producción de un alimento de consumo interno como es el trigo. Restringir las exportaciones a fin de asegurar un suministro suficiente al mercado interno (aceite de oliva español en 1962) o con fines de estabilización de precios (programa australiano para el trigo). En la Federación Malaya los impuestos a la exportación se han utilizado concretamente para combatir la inflación.

1/ Véase Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social: Ministerio de Ganadería y Agricultura "Leyes de Promoción Agropecuaria" ob.cit.

2/ Se torna difícil solicitar, por ejemplo, a los países desarrollados la desgravación de los productos agropecuarios de los países en vías de desarrollo si éstos, a su vez, los hacen tributar fuerte y ostensiblemente a través de impuestos a las exportaciones.

3/ A vía de ejemplo puede consultarse las tarifas arancelarias norteamericanas: Véase: United States Tariff Commission: "Tariff Schedules of the United States Annotated" T.C. Publication 452, 1972.

h. Otros objetivos perseguidos a través del tributo pueden ser señalados. En algunos casos han sido inclusive, en alguna medida, de carácter político, buscando gravar específicamente a los extranjeros que controlaban las exportaciones del país (Birmania). En otros fundamentalmente estabilizadores del ingreso campesino, disminuyendo el monto del impuesto cuando disminuían los precios de compra del producto y viceversa (caso del café en Costa Rica) ^{1/} o destinados a absorber parte del mayor precio local generado por devaluaciones monetarias. Impuestos en este sentido han sido sancionados por ejemplo en México, Filipinas, Colombia, Uruguay, Grecia e India.

Pese a estas ventajas de orden fiscal, los impuestos sobre la exportación tienen inconvenientes fundamentales que inciden de preferencia sobre el sector de la producción.

a. Los impuestos a la exportación no son un instrumento de desarrollo económico y justicia social, ya que no gravan a los productores en razón directa del total de tierra que poseen e inversa del rendimiento que obtienen por unidad de superficie (productividad), Quien mas produce más paga. En el caso de los productores eficientes, pagan más cuanto más invierten y más innovaciones tecnológicas incorporan a sus establecimientos. El mal uso de la tierra, el subempleo del suelo y los bajos niveles de productividad nada tienen que ver con el tributo ^{2/}.

b. Los impuestos "específicos", como los "ad valorem", presentan inconvenientes inherentes a cada uno de los sistemas. Cuando los gravámenes se fijan sobre los precios, los ingresos fiscales producidos por los impuestos tienen extremada inestabilidad. Este factor reviste una importancia crítica cuando el rendimiento de estos tributos constituye una de las principales fuentes de ingreso para el Estado. Cuando el Gobierno percibe una misma suma por unidad del producto exportado, independientemente del precio de venta, el sistema es fácil de administrar y evita defraudaciones por falsa declaración de valores, pero representa una carga onerosa para los productores en las épocas en que los precios declinan y priva a los Gobiernos de la renta adicional que necesitan y podrían percibir cuando los precios aumentan.

c. Cabría asimismo mencionar que por tratarse de una forma indirecta de hacer tributar el sector, resulta muchas veces menos evidente la carga tributaria, lo que puede llegar a sobregravar a los productores rurales. Sobre este particular hay ejemplos en varios países.

d. En la medida que el cambio en la magnitud de los tributos no opere en forma automática, la sola eventualidad de su modificación introduce permanentemente un factor aleatorio y especulativo en la determinación del precio del mercado, muchas veces en beneficio del intermediario con un mayor poder de regateo.

e. Los impuestos a las exportaciones constituyen normalmente un estímulo cierto al contrabando, al distorsionar el precio de ciertos productos, respecto al vigente en países limítrofes.

^{1/} Impuestos de este tipo existen o han existido en Ghana, Nigeria, Uganda, Malaya, Ceilán, Tailandia, Guatemala y El Salvador.

^{2/} Es de destacar una proporción recientemente formulada en Colombia conforme a la cual el monto del impuesto a la exportación de café debe decir relación con el tamaño y características de la hacienda, la densidad y edad de la plantación y la posibilidad de cosechas alternativas. Véase George Kalmanoff: "The Coffee Economy of Colombia". International Bank for Reconstruction and Development, Economics Department, Working Paper No. 15, Mimeo, Mayo, 1968.

f. Los impuestos directos analizados ^{1/} admiten también como se señalara, fórmulas para promover la explotación de rubros más intensivos. Por lo demás un excesivo gravamen aplicado sobre los rubros productivos para los que el país está naturalmente mejor dotado, puede contribuir a desestimularlos en términos inadecuados por su incidencia como proveedor fundamental de divisas. Estudios reveladores en ese sentido han sido realizados en Nigeria, Tailandia y Pakistán. Es de destacar la significación muchas veces sustancial de estos gravámenes, significación muchas veces sustancial de estos gravámenes, significación de entidad desconocida en el ámbito de los impuestos directos. En Uruguay los impuestos específicos a la exportación de lana llegaron a superar al tercio del producto bruto aportado por esta rama productiva.

3.1.2. Los impuestos a las exportaciones propiamente dichos

Existen tres formas de impuestos principales sobre las exportaciones. La primera dice relación con los impuestos sobre las exportaciones propiamente dichos.

La segunda fórmula tributaria se actualiza en los casos de monopolio estatal de compra de determinados productos. Cuando hay una diferencia entre los precios externos y los obtenidos por los productores nacionales, en favor de aquéllos, se genera un cuasitributo que es, analíticamente, equivalente a un impuesto a las exportaciones.

El teroer sistema importante para gravar las exportaciones agropecuarias es por medio de la tasa de cambio. Ello generó, por ejemplo, en países como Argentina y Pakistán, una traslación de ingresos del sector exportador en beneficio del importador.

Más explícitamente análogo a un impuesto a las exportaciones es una tasa diferencial de intercambio de la clase que operó en Colombia entre 1963 y 1967, cuando para las importaciones y exportaciones menores aquélla era mantenida en un nivel bastante más alto que la correspondiente a las exportaciones del café. Parte de las ganancias de este diferencia cambiaria fueron al presupuesto del Gobierno, generando alrededor de un 14% de sus ingresos en 1963. En Brasil, impuestos aún más altos, proveyeron un 31% de los ingresos del Gobierno en 1963, por las exportaciones de café a través del sistema de tasa de cambio.

Las variadas fórmulas impositivas expuestas han sido utilizadas en algunos países consecutivamente y en combinación. Por ejemplo, en Colombia el "impuesto de retención" sobre los exportadores privados de café que destinaba al "Fondo Nacional del Cafó" un cierto porcentaje del producido de las exportaciones, ya sea en especie o dinero.

Tradicionalmente Chile ha seguido en materia de exportaciones agropecuarias una política de exención integral, en lo que dice relación con la primera de las fórmulas expuestas (impuestos propiamente dichos). Esta política se vincula al deseo de estimularlas y a la circunstancia de que dado su escaso monto (tanto respecto del total de exportaciones como del total de la producción agropecuaria nacional) no proveerían, en ningun caso, recursos importantes al erario público.

Es más, a la política de exenciones antedicha se adiciona el beneficio del draw-back que será analizado a continuación.

3.1.3. El draw-back

Prácticamente todas las exportaciones agropecuarias chilenas han gozado del beneficio del draw-back, y constituyen un elevado porcentaje de las beneficiadas, en razón de que quedan marginadas del mismo "las empresas productoras de cobre de la gran minería" y "la industria salitrera".

^{1/} A la tierra, a la renta, etc.

El régimen de exenciones es de una amplitud no superada en la legislación comparada, por cuanto puede alcanzar a los impuestos, contribuciones, gravámenes o derechos "que inciden en sus costos y precios", incluyendo los que lo hagan a través de la "energía eléctrica, los combustibles y aceites lubricantes empleados en su producción y en el transporte hasta puerto de embarque, como asimismo, a los fletes de las materias primas a los centros. de producción".

Por lo demás la importancia del porcentaje que puede restituirse por concepto de tributos (30%), sin perjuicio de las exenciones que operan de pleno derecho y las que se dispongan en forma adicional por gravámenes que se generen "por la importación de equipos y maquinarias necesarias para la manufactura del producto elaborado", hace posible acordar a los beneficios tributarios la extensión expuesta en el párrafo anterior.

Aun cuando el alcance de las exenciones es facultativa del Poder Ejecutivo, debe destacarse la inconveniencia de que las mismas puedan alcanzar a ciertos tipos de tributos, cuya existencia responde a objetivos socio-económicos que aconsejan, en todo caso, su mantenimiento (impuestos a la tierra y a la renta, por ejemplo).

En los hechos, los porcentajes de devolución, desde la sanción de la ley, se han calculado en función de los costos de producción y de los precios de los productos en el mercado internacional, de manera que ellos lleguen a éstos en términos competitivos. El draw-back se determina con total independencia de la magnitud de los tributos pagados y de su incidencia en el costo o precio del producto.

No cabe duda que es de mucho interés promover las exportaciones agropecuarias en Chile, pero no debe perderse de vista la significación que para el país tiene una rápida y masiva sustitución de importaciones. Esa sustitución de importaciones es en gran parte viable. Una política de promoción de exportaciones tiende, en especial, a promover la creación de saldos exportables y no, precisamente, a cubrir las carencias del mercado interno respecto a ciertos productos. En tal sentido debe tenerse presente que dentro de la demanda global, es factor dinámico esencial el aumento de la demanda interna, ya que aun cuando se prevea un aumento sustancial de las exportaciones, su significación en la demanda global tendrá escasa importancia relativa.

La ley contempla con todo rigor la devolución de los impuestos pagados al productor, en el caso de exportaciones realizadas a través de cooperativas y otras organizaciones de productores que no persiguen fines de lucro. Para las demás exportaciones, cuando los exportadores no sean los propios productores, deja en manos de la reglamentación que dicte el Banco, las medidas tendientes a asegurar que los beneficios impositivos que acuerda la ley "se difundan" a los productoras rurales "de la mercadería que se exporte", En la práctica entre estas medidas ha figurado, por ejemplo, la fijación a los exportadores de precios mínimos a pagar a los productores.

El Presidente de la República fija los porcentajes de devolución por concepto de beneficios fiscales, previo informe de una comisión técnica. En dicha comisión no existe un representante del Ministerio de Agricultura, lo que no parece razonable atendiendo el elevado porcentaje que las exportaciones del sector significan dentro del total de exportaciones beneficiadas.

En la medida de que por la vía de la falsa declaración de precios, los exportadores puedan obtener beneficios impositivos y cambiarlos ilegales, todo el sistema obliga a un estricto control de los valores declarados.

La solución chilena de exenciones y estímulos impositivos en favor de las exportaciones agropecuarias es minoritaria en el área latinoamericana. Y es minoritaria precisamente en la medida que son excepción los países cuyos rubros agropecuarios son marginales dentro del contexto general de las exportaciones.

3.1.4. El tipo de cambio

Como ya se expresara, el tipo de cambio puede constituir en teoría y en la práctica un cuasitributo para el sector, en la medida que el fijado por concepto de exportación de productos agropecuarios sea artificialmente bajo, lo que disminuye el ingreso, en moneda nacional, del exportador que traslada ese menor ingreso al productor rural.

Es corriente que este tipo de gravámenes sustituya a los tradicionales en el ámbito del comercio exterior. Su ventaja para los Gobiernos consiste en que los impuestos, en general, deben ser sancionados por ley con intervención del Congreso, mientras los tipos de cambio son manejados administrativamente por el Poder Ejecutivo.

Otra diferencia de significación radica en que el tipo de cambio es una fórmula para hacer tributar al sector muy poco ostensible, por lo que el contribuyente rara vez tiene un conocimiento exacto del peso del gravamen.

Asimismo mientras el producido de los impuestos se vuelca generalmente al erario público, las cantidades recaudadas a través de las diferencias de cambio son comúnmente manejadas por los Bancos Centrales a través de Fondos especiales.

No cabe duda que tradicionalmente el tipo de cambio ha constituido para el sector en Chile un cuasitributo que se hizo especialmente ostensible durante el Gobierno de la Unidad Popular.

Si analizamos conjuntamente los tipos de cambio de exportación en Chile y el sistema de draw-back, cabe extraer algunas conclusiones de interés.

Así, por definición, el draw-back es una simple exención impositiva. No obstante, en la medida que ha sido fijado prescindiendo de los tributos pagados por el producto exportado se transforma, en general, en un cuasi-subsidio que en realidad sólo consigue compensar, en parte, el cuasi-tributo implícito en los tipos de cambio. Por último existe una experiencia general incontrovertida en el sentido que tipos de cambio artificialmente bajos promueven una fuerte tendencia a la falsa declaración de valores, difícilmente controlable, destinada a liquidar parte del precio del producto en el mercado paralelo sustancialmente más favorable para el exportador.

3.2. Impuestos a las importaciones

3.2.1. Impuestos propiamente dichos y depósitos

Carecen de mayor significación en Chile para los insumas y la maquinaria agrícola.

3.2.2. El tipo de cambio

Así como el tipo de cambio para las exportaciones constituye un cuasi-tributo que afecta al sector, el vigente (por lo menos hasta fecha reciente) para las importaciones fue un cuasi-subsidio en beneficio del agro, en la medida que insumas y maquinaria agrícola gozaban de un tratamiento cambiario preferencial, lo que significó un abaratamiento sustancial del porcentaje importado del costo agrícola.

En puridad no se trataba de un subsidio en beneficio exclusivo del sector agrícola, en la medida que todos los sectores económicos gozaban del mismo. En efecto, la política del Gobierno del Sr. Allende consistió en mantener precios oficiales y tipos de cambio bajos dentro de un fuerte proceso inflacionario.

3.3. Análisis conjunto de los tributos a las exportaciones y a las importaciones

Mientras el sector resultó subsidiado a través de los tipos de cambio vigentes para sus insumas y su maquinaria, como asimismo beneficiado por los draw-back correspondientes, estuvo gravado en lo que a la exportación de sus productos se refiere.

3.4. La integración económica multinacional

La formación de un mercado multinacional integrado requiere el desmantelamiento de las barreras arancelarias. De este modo, se fomenta la sustitución de importaciones extra-zonales y se propician nuevas inversiones, atraídas por la ampliación del espacio económico. Pero el funcionamiento del mercado multilateral exige que se establezcan adecuadas condiciones de competencia, para lo cual es necesario considerar otros factores que puedan alterar dichas condiciones. Uno de ellos está representado por los obstáculos que pueden derivarse de las disparidades existentes entre los sistemas de tributación interna de los países asociados, además de la posibilidad de que los impuestos internos sean utilizados para restablecer en los hechos aquellas barreras.

En cuanto los impuestos internos de los distintos países afecten en forma diferencial la formación de costos y precios de los bienes comercializables, la tributación aparece como un factor institucional, ajeno a las empresas, que produce efectos distorsionantes en las condiciones de competencia, perturbando la acción que ésta debe ejercer para lograr una asignación de recursos más eficiente.

En un proceso de integración, ese efecto de los impuestos puede dar lugar a que los productos regionales concurren al mercado ampliado reflejando en sus precios el distinto nivel de la carga tributaria impuesta en los países de que proceden. De plantearse esta situación, y al entrarse en etapas que impliquen una creciente competencia, la disparidad de las cargas tributarias se sumará a otros factores distorsionantes - institucionales o ligados al sistema económico, como los distintos costos de los bienes y factores de producción - y puede constituirse en un elemento decisivo en la pérdida de la capacidad de competencia de unos países frente a otros.

Para el normal funcionamiento del mercado ampliado es entonces necesario eliminar estos efectos distorsionantes, nivelando las cargas tributarias o anulando sus diferencias mediante un mecanismo de compensación que, sin exigir la igualación de las tasas y criterios de imposición, elimina los impuestos aplicados en el país de origen de los productos, de forma que éstos, cualquiera fuera su procedencia, circulen en el mercado de cada país afectados solamente por sus impuestos internos.

El eficaz funcionamiento de un mecanismo compensatorio que se base en el reintegro de gravámenes a los exportadores y la imposición de los productos en el mercado consumidor, requiere que la estructura de los impuestos permita establecer con certeza, en cualquier fase del circuito económico, el componente tributario contenido en el precio. En caso contrario, los reintegros a los exportadores y la carga impuesta al importar los productos deberán establecerse por métodos estimativos, procedimiento éste que puede favorecer la implantación de verdaderos subsidios a la exportación o, en su caso, de derechos proteccionistas. A raíz de esta exigencia, la adopción del mecanismo de compensación da lugar a que las medidas de armonización se refieran exclusivamente a la estructura de los impuestos, sin que interesen las diferencias que puedan registrarse en las tasas y criterios de imposición.

En puridad los mecanismos que se utilizan para adecuar las estructuras tributarias nacionales a los objetivos de la integración son los siguientes:

- a. Uniformar las cargas impositivas que recaen sobre la misma materia imponible en idénticas circunstancias.
- b. El segundo medio consiste en adecuar la estructura de los gravámenes a fin de que resulten compatibles con la adopción de mecanismos compensatorios, capaces de anular los efectos distorsionantes de la disparidad en las cargas tributarias. Como se observa, la compatibilidad no exige uniformar en todos los países ni las legislaciones ni las tasas, ya que no se pretende igualar las cargas sino neutralizar las perturbaciones que su desigualdad provoca en los procesos de integración.

c. El tercer mecanismo de armonización se emplea, precisamente, para introducir en ellas desigualdades intencionales. Frente a un desequilibrio potencial en la aptitud de los países para aprovechar los beneficios de la integración, conviene a veces prever que aquéllos que se encuentran en posición desventajosa apliquen tratamientos menos onerosos, a fin de asegurar una distribución adecuada de las nuevas inversiones que propicia la creación de un mercado ampliado. En este caso, se trata de instrumentar una determinada estrategia de integración, utilizando el instrumental tributario como herramienta del proceso político-económico.

De lo expuesto resulta que la integración económica multinacional implica no sólo el desarme arancelario dentro del área, la constitución de aranceles comunes frente a terceros países, la prohibición de reimplantar por la vía de la tributación interna la discriminación en perjuicio del producto importado y evitar los casos de doble tributación y evasión tributaria, sino también la necesidad de coordinar globalmente los diseños impositivos de cada uno de los países del área.

Dada la importancia del tema todas las organizaciones regionales han realizado estudios y formulado proposiciones en ese sentido 1/.

En la ALAIC no se han hecho sentir todavía los efectos de la existencia de sistemas impositivos diferentes en cuanto a la magnitud de las cargas tributarias. Pero ello se ha debido al hecho de que el programa de liberación no ha pasado de una fase inicial en la cual sólo se han concretado reducciones arancelarias parciales. El factor tributario queda entonces disimulado por la existencia de considerables gravámenes residuales a la importación y por el hecho de que la negociación producto por producto ha determinado que todavía no exista un mercado común para casi ninguna mercancía. Esta misma circunstancia le ha quitado urgencia a la solución de las disparidades que se registran, por ejemplo, en la imposición a la renta, pues todavía las inversiones se localizan en función principalmente del mercado nacional respectivo y sólo secundariamente toman en consideración el espacio económico zonal.

La Secretaría de la ALALC, con la colaboración del Programa de Tributación OEA/BID, comenzó a realizar hace algunos años algunas actividades preliminares sobre la materia, lo cual permitió identificar ciertos campos de acción. Posteriormente, a través de reuniones especializadas de directores de tributación interna de los países miembros se desarrollaron trabajos sistemáticos sobre la materia 2/.

Procede asimismo destacar, aunque sólo sea muy someramente, que otros factores vinculados en mayor o menor medida a la política tributaria inciden en la eficiencia de las integraciones regionales.

Para estimular el comercio recíproco, que los convenios bilaterales no eran capaces ya de seguir impulsando, se recurrió a toda suerte de arbitrios cambiarlos, entre los cuales la sobrevaluación y subvaluación de las paridades de las monedas de cuenta en relación con el dólar fueron frecuentes. Estos subterfugios cambiarios, la alteración de paridades y la sobre o subfacturación que originaron, terminaron por crear un distorsionado cuadro, con alta dosis de discriminación, que ejerció una acción negativa sobre el intercambio zonal.

1/ Respecto al proceso de integración centroamericana puede consultarse, por ejemplo: Virginia G. Watking "Taxes and Tax Harmonization in Central America", The Law School of Harvard University, Cambridge.

2/ Véase: ALALC "Plan de Acción de ALALC. Anteproyecto de estudios para sentar bases de la armonización de las políticas tributarias", Junio 1973.

En buen número de casos los déficits zonales reiterados coinciden con situaciones de desequilibrio global de balanza de pagos del país afectado, resultado, a su vez, de las políticas financieras internas, o de políticas cambiarias de sobrevaluación prolongada de las monedas nacionales, frente a procesos inflacionarios crónicos o persistentes.

A su vez, superávits reiterados en los pagos zonales pueden ser el resultado de políticas cambiarias orientadas a estimular las exportaciones mediante subvaluación de las paridades de monedas locales independientemente de las ventajas comparativas que pueden tener en sus costos determinadas producciones.

Tanto una situación como la otra constituyen obstáculos efectivos o potenciales a la expansión equilibrada del intercambio zonal y representan, en consecuencia, elementos negativos para el avance de un proceso de integración

Además, en ambos casos se alteran, cuando no se anulan totalmente, las ventajas arancelarias recíprocas que se han negociado al amparo de las disposiciones del Tratado, debido a las distorsiones del nivel interno de precios en sus relaciones con los niveles de precios de los demás países.

Si no es viable, o es insuficiente la corrección deseable de los niveles comparativos de precios por medio de la aceleración - o desaceleración - de las desgravaciones arancelarias por parte de los países excedentarios y deficitarios, respectivamente, dichos ajustes en los niveles comparativos de precios habrán de buscarse, necesariamente, a través de ajustes en las paridades monetarias de uno y otros, que tiendan a anular las distorsiones provocadas por las diferencias - a veces sustanciales - en las tasas de aumentos de precios derivadas de procesos inflacionarios de diferente intensidad 1/.

También se ha señalado repetidamente en diversos foros internacionales que el proteccionismo agrícola en la forma de subsidios y otros tipos de asistencia equivalente a las exportaciones agropecuarias es practicado por la casi mayoría de los países denominados de "altos ingresos", y que dicha política repercute en forma negativa particularmente sobre los productores de países menos evolucionados o económicamente más vulnerables, a los que resulta difícil o tal vez imposible competir con aquéllos en el establecimiento de subsidios.

Todo esto implica, en última instancia, que "la competitividad en las exportaciones agrícolas significa muy a menudo la habilidad para competir en la provisión de subsidios a la exportación o para aquellos países que no pueden practicarlos, la necesidad de aceptar bajos ingresos agrícolas" a sus productores para que sus producciones primarias puedan seguir exportándose en condiciones favorables en el mercado mundial 2/.

Por último el programa de liberación previsto por el Tratado de Montevideo se basa fundamentalmente en negociaciones arancelarias. Las preferencias que de ellas resultan son el elemento inductor por excelencia del comercio intrazonal. En consecuencia, el comercio del Estado representa un factor exógeno que puede modificar sustancialmente las expectativas emergentes de las negociaciones y desvirtuar o anular los márgenes de preferencia. Los flujos naturales de las corrientes de intercambio son afectados, por lo tanto, por la acción compradora de los Gobiernos a través de sus institutos especializados.

1/ Por mayor información al respecto véase: ALALC: "Plan de acción de la AlalC: El sistema de pagos y créditos recíprocos y el Acuerdo de Santo Domingo", Junio 1973.

2/ Véase ALALC: "Plan de acción de la AlalC: Importaciones agrícolas al amparo de regímenes especiales de financiamiento y términos de pago", Junio 1973.

Debe tenerse presente además que esta gestión directa del sector oficial en el ámbito de la comercialización agrícola, si bien puede derivar de distorsiones y limitaciones de los intercambios zonales cuando restrinja las importaciones para proteger excesivamente las producciones locales o ahorrar divisas escasas, puede también representar un impulso para dichos intercambios. En efecto, bastaría que las oficinas competentes utilizasen su capacidad administrativa y legal para orientar las compras que realizan en los demás países de la Zona, para que se produjese casi de inmediato una fuerte sustitución de las importaciones de bienes agrícolas originarios de terceros países que actualmente suman centenas de millones de dólares 1/.

En todo caso la reducción o eliminación de los gravámenes aduaneros y restricciones al comercio ha sido el elemento más importante utilizado en la Asociación para la expansión de la demanda zonal de los rubros agrícolas producidos en la Zona. Las características más salientes de este proceso, en lo relativo al sector agropecuario, han sido las modalidades en el uso de la cláusula agropecuaria por parte de los países, la relativa estabilidad de los niveles impositivos negociados y en algunos casos de las concesiones mismas, el carácter selectivo de incorporación de los productos al programa de liberación y las modalidades de manejo de las reglamentaciones sanitarias 2/

En lo relativo al Acuerdo de Cartagena como es sabido provee un programa de liberación del intercambio más acelerado que el que en general se adopta en el marco de la ALALC 3/.

El capítulo V del acuerdo trata sobre el programa de liberación, el cual tiene por objeto eliminar los "gravámenes" y las "restricciones de todo orden" que incidían sobre las importaciones de productos originarios del territorio de cualquiera de los países miembros. Este Programa es automático e irrevocable y debe comprender la universalidad de los productos.

La nómina de productos que los países han exceptuado de la desgravación automática, constituyen las Listas de Excepciones 4/.

Por definición, prácticamente todos los productos agropecuarios están incluidos en el sistema de desgravación automática. EL PID 5/ fijado para la gran mayoría de ellos es relativamente bajo, oscilando entre el 20 y 40% ad-valorem sobre el precio CIF.

Chile ha exceptuado los siguientes productos de origen agropecuario: leche en polvo, entera, descremada y coloreada, concentrada; nata; sebo de vacuno en bruto y fundido; aceite de soya, de algodón y de maní; azúcar; cacao en polvo y chocolates; espárragos en conservas; jugo de tomate concentrado; café soluble; salsa de tomate; tortas de residuos de la extracción de aceites vegetales; tabaco rubio y negro para cigarrillos; madera para chapas y contrachapas; aglomerados de partes de madera.

1/ Véase ALALC: "Plan de acción de la Alalc: Los Organismos Estatales y Paraestatales de Comercialización Agropecuaria en los Países de la Alalc", Junio 1973.

2/ Véase ALALC: "Plan de acción de la Alalc: Bases para la adopción de acuerdos por productos para incrementar el intercambio zonal agropecuario", Junio 1973.

3/ Véase documento preparado por la División Agrícola Conjunta CEPAL/FAO/ILPES: "Imagen agropecuaria dentro del marco de la integración andina", Agosto 1973.

4/ Es de destacar que la cláusula de salvaguardia agropecuaria del Tratado de Montevideo rige para el Acuerdo de Cartagena.

5/ Punto inicial de desgravación.

Las disposiciones del Acuerdo que se refieren a la desgravación automática implican un procedimiento mecánico tanto para la fijación del PID como para la reducción progresiva de los gravámenes que afectan al comercio intrasubregional. Esto ha traído como consecuencia que varios productos agropecuarios al tercer año de vigencia del Acuerdo tengan todavía un arancel intrasubregional más alto que el arancel mínimo común para con terceros países. En esta situación se encuentran los porcinos y ovinos para consumos, los quesos de pasta semi-dura, los huevos para consumo, las papas, los porotos (frijoles), la yuca, el camote, el arroz, la harina de trigo, los embutidos de carnes, el tabaco en rama sin elaborar, el tabaco negro, los cueros de bovino curtidors y preparados, las maderas para pulpa y los puntales para minas.

La reducción progresiva y anual de gravámenes intrasubregionales significa que el mercado agropecuario ampliado llegaría a su máxima expresión cuando se hayan eliminado los gravámenes para todos los productos y en todos los países. Por lo tanto, por definición, el mercado ampliado agropecuario será igual a la demanda de la subregión en enero de 1986. Pero no necesariamente debe comercializarse intrasubregionalmente toda la producción agropecuaria, sino solamente aquella parte que signifique complementación entre los países andinos para satisfacer, en la medida de lo posible, el abastecimiento subregional. El mercado agropecuario ampliado quedará reducido, por lo tanto, a la dimensión del comercio agropecuario intrasubregional. Es interesante recordar que en 1970 el comercio agropecuario intrasubregional representó apenas el 1% del consumo aparente subregional. Sin embargo, la creciente participación de organismos estatales en el comercio exterior de productos agropecuarios reduce la significación de la desgravación automática.

El Arancel Externo Mínimo Común (AEMG) debe estar vigente en Colombia, Chile y Perú el 31 de diciembre de 1975.

El AEMC tiene tres propósitos fundamentales. El primero consiste en asignar al AEMC un papel destacado en la ejecución de una estrategia de desarrollo subregional al propugnar la protección y el estímulo de la producción subregional. El segundo se refiere a coadyuvar en la formación del mercado ampliado mediante la creación de un margen de preferencia para las transacciones intrasubregionales. El tercero consiste en servir de etapa intermedia hacia la determinación del arancel externo común (AEC) el que estará en plena vigencia en 1980.

Se pueden diferenciar 3 niveles del AEMC para productos agropecuarios y de la agroindustria; el más bajo, menos del 20%, para los productos en su estado primario; un nivel intermedio, menos del 40% para productos de la agroindustria y con bajo grado de elaboración; y el más alto, sobre el 40%, para productos de la agroindustria que requieren mayor y más completa elaboración.

Por último la existencia de Organismos regionales implica una doble actitud, que se traducirá en una reducción de las recaudaciones fiscales.

En efecto, por un lado significa el compromiso por parte de los Estados miembros de derogar los impuestos que gravan la introducción de los productos agropecuarios originarios de los demás países de la zona 1/. Pero en cierto modo como contrapartida, es razonable

1/ A los fines del Tratado de Montevideo "se entiende por gravámenes los derechos aduaneros y cualesquier otros recargos de efectos equivalentes, sea de carácter fiscal, monetario o cambiario, que inciden sobre las importaciones" (Artículo 3). Asimismo, debe tenerse presente que los productos importados gozarán en materia de tributos internos, "de tratamiento no menos favorable que el que se aplique a productos similares nacionales" (Artículo 21). En caso de que éstos no existan o "no se produjeren en cantidades sustanciales", cada país evitará "que los tributos u otras medidas internas que se apliquen, deriven en la anulación o reducción de cualquier concesión o ventaja obtenida" "en el curso de las negociaciones" (Artículo 22).

suponer en cada uno de ellos una activa política exportadora que se traducirá, a nivel fiscal, en una reducción de los costos de producción por la vía de las exenciones impositivas, no sólo de los tributos que afectan directamente la exportación, sino en general de todos aquéllos que de uno u otro modo, en mayor o menor medida, encarecen dichos costos. Tal es la solución, precisamente, que consagra en Chile la ya analizada ley No. 16.528 de estímulo a las exportaciones 1/.

1/ El financiamiento de los descensos fiscales generados por los procesos de integración viene preocupando desde hace tiempo a los Organismos especializados. Véase, por ejemplo, el informe final de la Primera Reunión de Representantes Gubernamentales sobre las implicaciones financieras de la integración económica regional convocada por el CIAP (Río de Janeiro 1967).

4. Impuesto a la compraventa ^{1/}

Por tratarse de un impuesto de fácil recaudación y de gran elasticidad, que permite lograr sensibles ingresos al erario público, ha sido empleado con frecuencia en los países que, por efectos de procesos inflacionarios, han debido incrementar sus rentas fiscales, a fin de equilibrar sus programas presupuestarios. '

No cabe duda que las principales ventajas que normalmente se asignan a este tipo de gravamen son de origen fiscal y han contribuido a hacer del mismo una importante herramienta tributaria.

Otro aspecto positivo del gravamen ya citado es la elasticidad que confiere a todo el sistema tributario, tanto en el caso de la imposición específica, como ad-valorem.

Se trata, además, de un recurso fiscal que puede emplearse selectivamente para influir en la estructura de la producción. El aumento o disminución de los tributos que pesan sobre determinados artículos puede desalentar o estimular su producción en términos relativos a las demás producciones del sector.

Puede, igualmente, alterar los porcentajes de los mismos que se aplican a la exportación o al consumo interno.

Por último, el impuesto tendería a introducir un elemento redistributivo adicional dentro del sistema tributario, en la medida que las tasas del gravamen no sean homogéneas y que los artículos exentos o de tasas más bajas, correspondan a los adquiridos o consumidos por los sectores de menores ingresos.

No obstante, corresponde destacar que no es evidente que puedan lograrse los efectos expuestos en el párrafo precedente, en la medida que se trate de un impuesto en "cascada" o de "piramidación" en el que cada vez que se transfiere el bien debe pagarse el tributo. Por lo tanto la tasa efectiva del impuesto depende, no sólo de la fijada por la ley, sino también del número de transferencias gravadas que inciden en su producción y venta. Así, podría ocurrir que los artículos consumidos de preferencia por los sectores de más bajos ingresos experimenten mayores transferencias que el resto, en cuyo caso, el impuesto a las compraventas podría ser regresivo. Esto es, gravaría a los contribuyentes en razón inversa a sus ingresos reales ^{2/}.

^{1/} En este Capítulo analizaremos la compraventa "interna" de productos agropecuarios.

^{2/} Un impuesto a las compra-ventas se puede volver progresivo solamente colocando una carga relativamente mayor sobre el consumo de los grupos de contribuyentes en los tramos mayores de renta que sobre los tramos de menor renta. Hay dos maneras de lograrlo: la exención de mercaderías de uso muy difundido en los grupos de menores ingresos y que constituyen un porcentaje pequeño de las adquisiciones de los grupos en los tramos altos de ingresos; y la imposición de tasas altas sobre las mercaderías con un patrón inverso de adquisiciones: adquisiciones pequeñas porcentualmente, en los grupos de ingresos menores, y adquisiciones grandes en los grupos de ingresos altos. En general, un impuesto a las compra-ventas, por su propia naturaleza no es un instrumento efectivo para lograr la progresividad. Casi todo lo que puede esperarse es la eliminación de la mayor parte de su regresividad. Se ha sugerido en varias oportunidades que podría volverse progresivo un impuesto a las ventas mediante la exigencia de que su pago fuese efectuado con estampillas, las que sólo podrían adquirirse a tasas progresivas. Un sistema como éste sería fastidioso en extremo, y la reventa de estampillas por las personas en los grupos de rentas bajas a las que forman los grupos de rentas altas sabotaría el programa por completo. Asimismo el impuesto en "cascada" fomenta la integración en la producción y distribución y el uso de las ventas a consignación.

Para evitar los inconvenientes de esta característica de la imposición que se analiza, se ha propuesto gravar sólo una o algunas de las transacciones a que está sujeto el producto, o aplicarlo en cada etapa de producción o comercialización sobre el valor agregado que éste represente dentro del precio total del bien respectivo 1/. En la actualidad el impuesto de compraventa en Chile grava sólo la primera transferencia de los bienes con una tasa del 17,5% y la venta efectuada a los consumidores con otra del 4% 2/. Todo ello sin perjuicio de la existencia de tasas especiales 3/ las que, en todo caso, significan una disminución en el número vigente con precedencia que era, por ejemplo, de 20 en 1967.

La alternativa preferible sería la combinación de impuestos a las ventas el por menor y a los fabricantes.

El uso de un impuesto de dos etapas es, se admite, algo más costoso administrativamente que un gravamen de una sola etapa. Pero la dificultad de recaudar el impuesto de numerosos minoristas y el deseo de una diferenciación de tasas, justifican el sistema dual.

Corresponde igualmente establecer una armónica política impositiva para el producto agropecuario cualquiera sea su grado de elaboración. Así, si se exime de impuesto a éste en su estado natural, no es razonable gravar fuertemente el producto elaborado en términos que desalientan su industrialización. La coherencia de las políticas debe también alcanzar a productos en alguna medida competitivos.

En una oportunidad se daba, en Chile, un ejemplo muy ilustrativo respecto de la relación que media entre la carga impositiva a que está afecto un producto y el número de transferencias gravadas: el de la carne de cerdo industrializada. Hasta el momento del beneficio todas las carnes estaban prácticamente en las mismas condiciones tributarias. De ahí en adelante, hasta llegar al consumidor, la carne de cerdo transformada en cecinas soportaba un trato desfavorable muy marcado en la medida que absorbía directamente dos veces 4/, el 8% del impuesto de compraventa del que estaban liberadas las demás carnes, que no tienen necesariamente que ser industrializadas para su consumo. Esta mayor tributación significaba un bloqueo al principal canal de comercialización de la carne de cerdo que son las cecinas y ello las transformaba en un producto de consumo restringido en los sectores de ingresos medios y bajos, lo que estaba en abierta contradicción con la política de sustitución de la carne de vacuno auspiciada en ese país.

Los productos agrícolas exentos a la fecha de impuesto, tales como la fruta y verduras frescas, una vez industrializados, verán sensiblemente aumentados sus precios en función del impuesto 5/.

1/ Esta última fórmula ha sido impuesta para los productores rurales con fecha reciente en Francia, a través de una categoría "reducida" (6%) aplicable a los productos agropecuarios de gran consumo y una categoría "intermedia" (13%) correspondiente a los productos alimenticios no incorporados en la categoría anterior. Solución similar se ha planteado reiteradas veces en Chile.

2/ Aun cuando el Presidente de la República está facultado para rebajar o suprimir esta última aumentando, en la proporción que corresponde, el tributo a la primera transferencia.

3/ Por ejemplo: 8% a las convenciones entre productores; 1% productos biológicos, bioquímicos o químicos que se elaboren en el país para uso en animales o aves; 13,5% precio de venta al público del café soluble y de conservas; etc.

4/ Transferencia del industrial al distribuidor y de éste al consumidor.

5/ 13.5% sobre el precio de venta al público.

Esta consecuencia que constituye uno de los objetivos del sistema para evitar la integración vertical de las empresas en forma artificial, podría ser objeto de un análisis más detallado en el ámbito de algunos rubros del agro ya que, inclusive, el mayor costo relativo del artículo industrializado respecto a la materia prima, desestimularía su elaboración en términos muchas veces desaconsejable por razones de orden económico y social.

4.1. Oportunamente el autor aconsejó en Chile la derogación para el sector del impuesto de compraventa. Hay, sobre el particular, opinión generalizada al respecto. Así, una de las conclusiones del Seminario de Tributación Agrícola CEA-IICA (Santiago, 1963) expresa, respecto de este impuesto que: En mérito a su facilidad de traslación o su efecto depresivo sobre las fuerzas productivas, sería conveniente la sustitución parcial y paulatina, en la medida que lo estimen conveniente los respectivos gobiernos, por tributos sobre la tierra y la renta (real o ficta), que contemplen la capacidad contributiva del sector. Por su parte autores de la jerarquía de N. Kaldor señalan que los impuestos sobre las mercaderías, "fundamentales para gravar ampliamente la economía", no conviene que sean utilizados para "gravar el sector agrícola" .

5. Impuesto "único al agro"

Reiteradas veces hemos hecho referencia a la expresión impuesto "único al agro", señalando que se propició su sanción, en Chile, tanto en oportunidad de formularse el Plan de Desarrollo Agropecuario 1965-1980, como por la Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria que formuló sus sugerencias en 1972.

Algunas puntualizaciones preliminares permiten determinar el exacto alcance de dicho concepto.

En primer lugar, el impuesto "único al agro" no es inconciliable con la existencia de algún gravamen que, en particular, afecte al sector (ejemplo): impuesto de compraventa a ciertos productos específicos. Simplemente indica que, en lo fundamental, el agro sólo tributará a través del mismo.

En segundo lugar, el impuesto "único al agro" puede ser establecido por etapas, ampliando su área de acción en cuanto acredite su eficacia en términos fiscales y parafiscales.

El tributo que examinamos es, en gran medida, consecuencia ineludible de ciertas conclusiones oportunamente expuestas:

a. Los impuestos indirectos (en particular a la compraventa y a las exportaciones) no son instrumentos adecuados para lograr el correcto desarrollo económico y social del agro. Puede obtenerse a través de los directos, inclusive algunas de las ventajas que tradicionalmente se asigna a aquellos tributos (por ejemplo su elasticidad). Por lo demás, para el caso de Chile, aquellos impuestos carecen de significación. No existen impuestos a las exportaciones y la casi totalidad de los insumos del sector, así como su producción, está exenta del pago del impuesto de compraventa.

b. El tributo por concepto de "cargas sociales" según el número de trabajadores y Salario pagado, es inadecuado, en general, en los países en desarrollo en cuanto desestimula el mayor empleo de la mano de obra, al encarecer sustancialmente su costo 1/.

c. La "personalización" del impuesto territorial a través de recargos, exenciones y tasas diversas, así como la sectorialización, presuntividad y progresividad propiciadas para el impuesto a la renta 2/, sugieren la conveniencia de establecer un tributo directo "único", en atención al precitado principio de la sencillez 3/.

1/ Véase Capítulo "Tributación y empleo de mano de obra".

2/ Véase en éste Capítulo la Sección dedicada a "Impuesto a la renta". Un poderoso argumento para personalizar el impuesto a la tierra a través de estas líneas fue hecho por Wald, que sugirió que debía haber exenciones personales permitiendo un número de dependientes, que deducciones debían hacerse por compromisos de préstamos y catástrofes, y que todas las parcelas pertenecientes a un solo individuo debían ser agregadas.

3/ La consolidación y simplificación tributaria es casi una constante en el continente, como, proposición actual para una mejor formulación impositiva. Oportunamente el Plan ' de Desarrollo Agropecuario del Uruguay, reiteradas veces citado, señaló la injustificada multiplicación de impuestos territoriales en el país, algunos de los cuales generaban una 'recaudación que ni siquiera justificaba los gastos que la misma demandaba. El impuesto "único" sugerido en Bolivia sustituía 38 gravámenes.

Sobre el particular se expresa a definir la política tributaria aconsejada en el Plan de Desarrollo Agropocuario 1965-1980 de Chile:

El diseño de diversos tributos sólo tiene sentido y se justifica, cuando los elementos del impuesto (sujeto pasivo, hecho imponible, etc.) difieren entre uno y otro gravamen en la medida que difieran los fundamentos fiscales, sociales y económicos que los generan 1/.

Pero cuando dichos impuestos (territorial, patrimonial y a la renta) afectan a los agricultores, en general uno es el sujeto pasivo (propietario del predio), y uno también el monto imponible (avalúo del predio o porcentaje de éste). Si bien es cierto que el hecho imponible para los impuestos patrimoniales es el avalúo del predio y para el impuesto a la renta, los ingresos que el contribuyente obtiene de éste, las fórmulas de cálculo en la práctica los acercan, por lo menos para el caso del productor propietario. Por lo demás, el impuesto a la tierra sobre bases catastrales constituye, en definitiva, un impuesto sobre la renta potencial de ésta, en la medida en que la fijación de tasas está directamente relacionada con la renta normal potencial de que es susceptible cada unidad agrícola.

Es de recordar, asimismo, que el impuesto patrimonial fue creado en Chile con la finalidad de gravar a las personas naturales, que por la vía de exenciones impositivas o por evasión, no habían pagado el impuesto a la renta. Pero tales causales no son válidas, a nivel del sector agropecuario, en la medida que sus rentas no están exentas y se determinan en términos presuntivos a partir del avalúo fiscal.

A manera de síntesis:

- i) El impuesto patrimonial tiene sólo formalmente el carácter de tal, en la medida que se determina en función de las rentas que presuntamente genera y se paga con éstas. No parece aconsejable, a nivel del sector, instituir un impuesto al patrimonio en términos reales.
- ii) El impuesto territorial es un gravamen a una cuota parte del patrimonio del contribuyente (riqueza inmueble), al que le son aplicables las consideraciones expuestas con precedencia.
- iii) El impuesto a la renta debe diseñarse en función de los ingresos presuntos potenciales, no reales, del contribuyente.

Con base en las afirmaciones que anteceden, un impuesto "único al agro" en función de la renta presunta potencial del contribuyente, que conjugue en un solo tributo los actuales impuestos territoriales, a la renta y patrimonial, constituiría una eficaz solución en la medida en que los impuestos vigentes individualmente considerados, carecen de una fundamentación fiscal, social y económica diferente 2/.

1/ Sin que la afirmación implique compartir su existencia o la forma como se hayan estructurado, ello ocurre en Chile en los impuestos a la transferencia de bienes raíces, a las ganancias de capital, a la compraventa de bienes muebles, a la producción de vinos, a los actos y contratos, al comercio exterior, al agua, etc. Igual conclusión puede extraerse para los impuestos territoriales, a la renta y al patrimonio, que gravan a los demás sectores de la economía.

2/ Se proponía asimismo por el Plan de Desarrollo Agropecuario 1965-1980 y la Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria incorporar, dentro del impuesto único al agro, el equivalente al aporte al sistema de previsión social. La solución es en alguna medida coincidente con la propuesta por el profesor Wald cuando expresa: "El plan a largo plazo debe tener por objeto la integración del impuesto territorial, salvo una pequeña parte que podría quedar en manos de los gobiernos locales, con el impuesto a la renta personal. El concepto ideal es aquél que se basa en el ingreso neto presunto del propietario o agricultor por encima de un mínimo de subsistencia". Véase Haskell P. Wald "Reformas de la tributación agrícola para fomentar el desarrollo económico en América Latina", Conferencia sobre Política Tributaria, Programa Conjunto de Tributación OEA-BID-CEPAL, Santiago de Chile Diciembre 5-14, 1962.

Sin perjuicio de las ventajas que resultan de todo lo expuesto, algunas puntualizaciones parecen de interés.

La objeción tradicional a la teoría del impuesto único, radica en que en un sistema de esta óíase el Estado dependería totalmente en su financiamiento de la recaudación de este tributo, por lo que, cualquier variación negativa tendría una incidencia gravemente perjudicial para el Fisco.

Por varias razones tal objeción carece de validez para el impuesto que se propicia.

Primero: no se trata de un impuesto único nacional, sino sectorial y aun dentro de éste, no se propone la supresión de todos los demás gravámenes que afecten al agro 1/.

Segundo: el impuesto será evadible sólo en la medida en que lo sean ya los impuestos que se consolidan, puesto que en su esquema fundamental no difiere de éstos.

Tercero: los impuestos refundidos constituyen a la fecha un alto porcentaje de la tributación del sector que, simplemente, sería absorbida por el nuevo gravamen.

Cuarto: la sectorialidad del gravamen asegura una mejor recaudación, por cuanto la administración tributaria, a través de este sistema, se especializa al igual que el control y la fiscalización, obteniéndose de los funcionarios un mejor rendimiento técnico y administrativo.

d. El tributo "único" depende de las disposiciones constitucionales vigentes. Así, no fue posible sugerirlo en el Uruguay en atención a que, a la fecha de formularse las proposiciones respectivas era de competencia nacional el impuesto "a la renta" y de competencia departamental el impuesto "territorial". Pero este obstáculo jurídico no existe en Chile.

e. Se estima que no resultaría necesario sobregravar a las sociedades anónimas en términos impositivos, en la medida que la Ley de Reforma Agraria imposibilita, en términos generales, la creación de nuevas sociedades, o la extensión de las existentes, a las que acuerda por la sola condición de tales, prioridad a los efectos expropiatorios.

Asimismo, se plantea no sobregravar con ningún impuesto en especial a los que ceden, a cualquier título, a terceros la explotación de la tierra, porque estas formas indirectas de explotación son permitidas por la Ley de Reforma Agraria.

f. Ni el Plan de Desarrollo Agropecuario 1965-1980, ni la Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria llegó a proponer la escala de tasas que regiría para el impuesto diseñado. En todo caso dicha Comisión sugiere algunas fórmulas al respecto.

g. Otro aspecto fundamental que merece ser destacado es el siguiente: el tributo al gravar a los contribuyentes en razón inversa a su eficiencia empresarial, constituye un estímulo indirecto pero cierto a la inversión y un desestímulo al consumo no esencial.

Son obvios los beneficios que pueden obtenerse por esta vía. En primer lugar, se evita que, el agricultor deba afectar una parte importante de su tiempo a liquidar, durante distintos meses del año, un sinnúmero de gravámenes.

1/ El plan propiciaba, por ejemplo, el mantenimiento del impuesto al vino.

En segundo lugar, no basta querer lograr determinados objetivos parafiscales a través de la tributación. Es necesario, además, que el empresario rural "vea" adónde quiere ir el Estado con la imposición y comprenda en qué forma y de qué manera juega todo el sistema de estímulos y desestímulos implícitos en ella.

Esto requiere, como condición indispensable, que las soluciones que se adopten sean sencillas.

h. Por último corresponde señalar que no le son aplicables a la fórmula propuesta para Chile en su sector agropecuario, ninguna de las objeciones formuladas por algunos autores de prestigio como Bird y Hederra 1/.

En Chile los impuestos indirectos en el agro carecen de toda significación, por lo que no se trata de sustituirlos por impuestos directos sino perfeccionar el sistema que rige para éstos. 2/ La fórmula propuesta no complicaría el sistema sino que lo simplifica, por lo que no es dable esperar grados de evasión o defraudación superior a las vigentes. En todo caso existen avalúos, catastros y tributación razonablemente eficientes como para esperar resultados satisfactorios 3/. Tampoco se propone aumentos en la carga tributaria del sector que alteren sustancialmente su participación a nivel nacional 4/.

En gran medida la fórmula propuesta se sujeta a la sugerencia de Bird cuando señala: Quizás la mayor lección que la experiencia de América Latina sugiere es que el camino más ventajoso a seguir, si un impuesto a la tierra agrícola debe contribuir al desarrollo, es concentrarse en establecer un simple impuesto a la propiedad con tasas significativas con base en avalúos sólidos, en vez de, a través de tasas de impuestos graduales, impuestos sobre tierras ociosas, y estructuras similares tratar de alcanzar, primordialmente, propósitos no fiscales.

En todo caso asiste al citado profesor toda la razón cuando señala; Como siempre, afirmaciones generales son peligrosas, y no es posible hacer ninguna predicción de los efectos del impuesto a la producción, positivos o negativos, sin un examen detallado de las circunstancias particulares en cuestión. Casi la única conclusión que puede ser sacada con seguridad es que el impuesto a la exportación y diezmo son probablemente más desalentadores a la producción que impuestos más estrictamente basados en la tierra.

1/ Véase R. Bird: "Taxing agricultural land: A Survey and appraisal" ob.cit. y S. Carvallo H. "Fundamentos económicos de la legislación tributaria chilena" ob.cit.

2/ Expresa Bird: "No hay, parece, ejemplos adecuados de países que exitosamente hayan gravado con impuestos directos la agricultura como parte de una política de desarrollo, a excepción de Meiji (japón) y varios países comunistas. Cuando los impuestos a la agricultura son significativos ello se debe hoy día a que la mayor parte de la población está involucrada en la agricultura y no hay otra fuente importante de impuestos. En todo caso estos países tributan a través de impuestos a las exportaciones. En teoría, no hay duda que los impuestos a la tierra son una alternativa más atractiva que los impuestos de exportación desde el punto de vista de incentivar la producción, pero sus desventajas administrativas en muchos países en desarrollo son tan grandes que ellos difícilmente producen ingresos fiscales.

3/ Bird manifiesta: Una razón para esta notable falta de correspondencia entre la teoría y la práctica, puede ser que las prescripciones para los impuestos a la tierra necesitan ser confeccionadas más cuidadosamente en cada caso individual, de lo que usualmente se ha hecho. Otro es, sin duda, que los obstáculos administrativos y políticos a la efectiva implementación de los esquemas de la reforma convencionalmente propuestos, son enormes.

4/ Señala Bird: Ningún país con una población agrícola significativa (fuera de China, en parte) ha probado ser capaz de imitar el famoso ejemplo japonés del siglo XIX, donde el impuesto a la tierra proveía sobre el 80% de los ingresos fiscales del gobierno central. Inclusive no hay un ejemplo de un país agrícola importante que aparezca, en los últimos años, ni siquiera aumentando sustancialmente los impuestos a la tierra.

6. Impuestos globales (a la renta y al patrimonio) dentro del contexto del impuesto único

La circunstancia de que se propicia, en general, la existencia de un impuesto "único al agro" de carácter "sectorial" no obsta a la existencia de impuestos globales que consideren, in-totum, la renta o el patrimonio del contribuyente.

Sobre el particular se expresa en el Plan de Desarrollo Agropecuario 1965-1980 de Chile:

Como el productor agropecuario tiene muchas veces patrimonios y rentas ajenas al sector, deben buscarse fórmulas que permitan cuantificar, en términos globales, la capacidad contributiva de estos contribuyentes. La tributación agropecuaria es una herramienta al servicio del desarrollo del sector, pero también, en atención a su propia naturaleza, es un impuesto que debe armonizarse dentro del esquema impositivo nacional.

Concretamente se propuso:

- Respecto al impuesto patrimonial, sumar el patrimonio agrícola a otros patrimonios del contribuyente, al solo efecto de determinar en la escala de tasas la que le será aplicable 1/. El patrimonio agrícola, para el productor propietario lo constituiría el avalúo del predio. La tasa así determinada, se aplicaría sobre el patrimonio total, deducido el agrícola. Por su parte al productor no propietario no le correspondería imputar patrimonio agrícola a los efectos del impuesto al patrimonio, en atención a que no es propietario de la tierra que explota, cuyo avalúo es el único componente considerado dentro del patrimonio de los productores propietarios.
- Respecto a la renta, agregar la renta presunta agropecuaria a las provenientes de otras fuentes, al solo efecto de determinar en la escala de tasas la que le será aplicable al contribuyente 2/. Estas tasas también se aplicarían a la renta total, deducida a la renta presunta agrícola. La renta agropecuaria se fijaría en términos presuntos como un porcentaje del avalúo de los predios, porcentaje que sería diferente para los empresarios propietarios y no propietarios de la tierra en atención a los distintos ingresos netos de uno y otro. En ningún caso la presuntividad de la renta agrícola limitaría al Servicio de Impuestos Internos su derecho a establecer la renta real agrícola cuando un contribuyente de rentas múltiples, para otros efectos tributarios, pueda agribuir a su actividad como productor rural, una renta real superior a la presunta. Esta facultad no se acordaría con el ánimo de emplearla para gravar una renta real superior a la presunta, sino sólo para confirmar informaciones que para otros propósitos tributarios puede proporcionar el contribuyente.

Una vez más, la tributación aparece integrada con otras decisiones de política agropecuaria. Así, la importancia de los impuestos globales dependerá de la existencia de un activo proceso de reforma agraria. Si este no existe será obviamente más viable la existencia de contribuyentes agropecuarios con un alto porcentaje de rentas o patrimonios ajenos al sector. En todo caso los impuestos globales permitirán detectar la propiedad de pequeñas parcelas por contribuyentes "no campesinos" y asignarle, inclusive, un tratamiento tributario diverso y más gravoso.

1/ Solución similar propicia la Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria para los agricultores del sector no reformado y los asignatarios de tierras a título individual.

2/ La Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria propicia esta solución para los agricultores del sector no reformado. Los beneficiarios de la reforma agraria quedarían exentos del impuesto a la renta por los ingresos que perciban de la unidad de producción.

7. Participación de las distintas herramientas tributarias en la imposición total del sector.

El primer pre-requisito que debe tener (tal como lo señaláramos oportunamente) una tributación eficiente es el de su adecuada incidencia Fiscal. En el caso específico de Chile, como la imposición carece de "peso", no es dable avanzar en el logro de otros objetivos. En todo caso, este país es una muestra evidente de cómo los "finalistas" pueden ser más "fiscalistas" que los propios "fiscalistas". La tributación agropecuaria no interesa especialmente al Ministerio de Hacienda, en la medida que ella siempre será, en términos nacionales, aun cuando se aumente sustancialmente, marginal. Por el contrario, el Ministerio de Agricultura puede estar particularmente interesado en incrementar la carga tributaria, en atención a los objetivos de orden económico y social que pueden lograrse por esta vía a nivel del agro.

Cumplido el pre-requisito de la adecuada incidencia fiscal, es necesario que la imposición se concrete a través de las herramientas tributarias pertinentes para el logro de las metas deseadas. Así, en su oportunidad, se destacó que la falla de los gravámenes vigentes en el Uruguay derivaba precisamente de la preminencia inadecuada de ciertos tributos (a las exportaciones) por sobre otros (a la renta, a la tierra). El problema en este país, pues, a diferencia de Chile, consistía no en cuánto tributaba el agro sino en cómo lo hacía. Correspondía dar mayor incidencia a los tributos que permitían un mejor logro de ciertos objetivos económicos y sociales, superando los inconvenientes más comunes en los mismos (en particular su inelasticidad).

CAPITULO XI: TRIBUTACION Y REFORMA AGRARIA

1. Financiamiento de la Reforma Agraria

Una primera relación entre la tributación y la Reforma Agraria dice atinencia con el financiamiento de la misma. En este sentido los impuestos son una fuente, en general no la más importante, de acordar al Estado los recursos que éste necesita para la marcha del proceso.

Los recursos financieros para las Reformas Agrarias, así como los patrimonios de los entes colonizadores, en la legislación comparada están constituidos fundamentalmente por 1/:

a. Tierras del Estado, que son muchas veces transferidas al ente colonizador a título gratuito (ejemplo: Venezuela).

b. Partidas especiales dentro de las leyes de Presupuesto General de Ingresos y Gastos Públicos (Ecuador, Panamá). La existencia de estas partidas muchas veces resulta impuesta por los propios textos constitucionales.

c. Bonos, títulos o acciones que se emiten para pagar el precio de las tierras expropiadas. Sus características difieren sensiblemente de un país a otro 2/.

d. Producto de la venta de las parcelas y amortización de las mejoras permanentes por parte de los nuevos adjudicatarios.

e. Empréstitos externos o internos. Tales empréstitos son contratados por el Estado, o directamente por los institutos de reforma agraria.

f. Arrendamiento de tierras. Cuando las parcelas no se entregan en propiedad, la renta que pagan los colonos constituye una importante fuente de ingresos.

g. El producido de ciertos tributos. Por ejemplo, recargos en el impuesto predial y tasas de valorización, en Colombia; impuestos a los aserraderos, a la madera aserrada y a la exportación de madera, en Panamá; impuesto a las tierras incultas, en Costa Rica, etc.

h. Juntamente con las consideraciones anteriores, debe tenerse en cuenta la participación que en el esfuerzo financiero, debe y puede corresponder al sector privado, mediante la canalización del ahorro a través de una política selectiva de incentivos y medidas de regulación, tales como: liberaciones, reducciones o recargos de impuestos, otorgamiento de garantías especiales, etc.

En el caso de Uruguay, el pago preceptivo en cuotas y a plazo, de las tierras expropiadas, para diferir en el tiempo las coberturas financieras, ha debido descartarse por claras disposiciones constitucionales.

Se propusieron en el Plan Nacional de Desarrollo de este país dos procedimientos alternativos:

1/ Para una información pormenorizada: Véase: IICA-CIRA "Seminario sobre el Financiamiento de la Reforma Agraria", Panamá, 1964.

2/ En alguna oportunidad se planteó la factibilidad de crear un mecanismo internacional que otorgue un seguro o garantía a los servicios de los bonos de reforma agraria.

i) Todo propietario podrá aceptar y convenir con el Instituto Nacional de Colonización el pago a plazo hasta de 15 años, reajustándose los saldos por los mismos índices que se aplican a los adjudicatarios de tierras. A efectos de inducir al propietario de tierras a aceptar esta solución, la Ley exoneraría del impuesto a las transmisiones inmobiliarias a quien opte por el pago diferido.

ii) La segunda fórmula la constituye el pago al contado, desestimulado mediante el gravamen que antes se menciona.

En el proyecto uruguayo comentado, los aumentos de la carga impositiva recaerían fundamentalmente sobre los grandes propietarios y empresarios rurales, por lo que puede concluirse que el sistema hubiera neutralizado el poder de compra en manos de éstos, para transferirlo a aquellos propietarios, grandes también, a quienes se les adquirieran las tierras.

De lo expuesto se concluye:

Primero: la tributación sobre el sector no es un instrumento corriente para el financiamiento de los procesos de Reforma Agraria.

Segundo: no obstante, se torna casi imprescindible, si se quiere evitar efectos inconvenientes fundamentales, en los países que exigen el pago al contado de la tierra.

En el caso específico de Chile no se ha recurrido a esta fuente de financiamiento.

2. La Reforma Agraria a través de la tributación

No conocemos importantes ejemplos al efecto que hayan operado en la práctica.

Sin embargo, como ya lo manifestáramos, nada obsta, en teoría y de hecho, a que un activo proceso de reforma agraria pueda hacerse efectivo a través de una tributación progresivamente agresiva, siempre que no medie una defraudación o evasión importante.

Lo que ocurre es que, en general, los Gobiernos no toman una decisión política drástica en ese sentido, en atención a la resistencia opuesta por los grupos privilegiados que resultarían afectados. Y cuando dicha decisión, en términos de un cambio de estructuras, es adoptada, se prefiere la vía directa de las expropiaciones.

La tributación puede asegurar una rápida y aun masiva subdivisión de la tierra; permite pagar, en alguna medida, a los expropiados con sus propios recursos sin exigir esfuerzos especiales a otros sectores de la economía y es compatible, a través de derechos como el de "tanteo" y "retracto", 1/ con una adecuada selección de los beneficiarios. Pero no autoriza, como la expropiación, 'a manejar con toda precisión, en términos de tiempo, el ritmo y la localización del proceso 2/.

Como ejemplo de la tributación al servicio de un proceso redistributivo de tierras puede señalarse el Plan de Desarrollo Agropecuario uruguayo citado. Se ha estimado que bajo la presión tributaria que resulta de la legislación proyectada, los 2.700 titulares de inmuebles con características de latifundio, que poseen algo más de 6,5 millones de hectáreas, se desprenderán de 1,4 millones de hectáreas, con lo que las áreas de que dispondrán se reducirán a 5,1 millones de hectáreas.

1/ El tanteo constituye un derecho de opción a compra preferente por parte de las autoridades públicas o de particulares, en las hipótesis que regla la ley.

2/ En la III Conferencia interamericana sobre Tributación, celebrada en México en 1972, se descarta la idea de que la tributación sea el instrumento más apropiado para llevar adelante un proceso de Reforma Agraria.

Por su parte el Cr. Varela Vázquez, refiriéndose al impuesto uruguayo a la "producción mínima exigible", expresa 1/:

Todo parece indicar que en nuestro país esta imposición ha constituido un freno a la generalizada tendencia a una acumulación desproporcionada de tierras, por lo que en muchos casos trasciende sin que se pueda deducir en cambio si en forma paralela ha actuado promoviendo una subdivisión de acumulaciones ya existentes.

Un tema adicional a considerar dice relación con la posibilidad de que la tributación, sin promover la subdivisión de la tierra, solucione alguna de las deficiencias que se generan en los problemas de estructura, por ejemplo, la baja eficiencia empresarial del sub-sector latifundista.

En Chile, antes del proceso de Reforma Agraria, los grandes empresarios acreditaban, no en términos de rendimientos, pero sí de superficie cultivada, en términos absolutos y relativos (respecto del resto de los sub-sectores del agro) un área sustancialmente reducida, si se le relaciona con la superficie cultivable.

No cabe duda que un impuesto territorial o a la renta presunta fuertemente progresivo, que incrementara la importancia de los tributos, como un integrante fijo del costo, para el gran empresario, hubiera obligado a éstos a aumentar la superficie cultivable cultivada, o a desprenderse de todo o parte del predio que explotaban.

3. La tributación de las unidades de producción generadas en el proceso de reforma agraria

Múltiples razones avalan la conveniencia de que dichas unidades estén afectas a tributos.

Aun en los países socialistas la tributación es, más que conveniente, necesaria, a nivel de las empresas de autogestión agropecuarias de importancia sustancial en el área 2/. La tributación, al canalizar en beneficio de la comunidad parte de los excedentes generados en estas unidades de producción, evita diferencias injustas e inequitativas con otras formas de explotación (en particular las haciendas estatales) 3/.

Un activo proceso de reforma agraria altera las reglas del juego transformando en norma la excepción y viceversa. Ello ha ocurrido, por ejemplo, en Chile, país en que a la fecha se han expropiado más de 9 millones de hectáreas. Conforme a las disposiciones legales vigentes las unidades del sector reformado tienen un régimen tributario de preferencia que se suponía de excepción dentro de un contexto agropecuario tradicional 4/.

1/ Véase Cr. Carlos M. Varela Vázquez: "La imposición a la renta potencial de la tierra en el Uruguay", ob.cit.

2/ Sólo en Cuba, Polonia y Yugoslavia la solución cooperativa no es mayoritaria. En Cuba priman las haciendas estatales. En Polonia y Yugoslavia la hacienda campesina familiar.

3/ No constituye evidentemente tributo los recursos de la unidad productiva que por disposición legal expresa deben afectarse a determinados destinos dentro de la misma. Pero cuando la unidad productiva tiene una gran significación en términos de superficie y número de trabajadores, caso de la Sociedad Agrícola de Interés Social peruana (SAIS), es obvio que contribuye a mejorar la infraestructura productiva y la prestación de servicios de carácter comunitario a nivel de un área o región importante (véase CENCIRA: "La Sociedad Agrícola de Interés Social," Lima, 1973).

4/ También en Perú, se ha sustentado la tesis de que debe gravarse a las unidades de producción generadas en el proceso de reforma agraria. Véase A.L. Domike y V.E. Tockman: "El papel de la tributación agropecuaria en el financiamiento del desarrollo agropecuario en América Latina", ob.cit.

La ley dispone amplios beneficios impositivos en favor de los Asentamientos 1/: exención del pago de todo impuesto fiscal, salvo los derechos, impuestos o cualquier otro gravamen a la importación de mercaderías y el impuesto a las convenciones que sirven para transferir el dominio, de cosas corporales muebles 2/.

Por su parte, la ley de reforma agraria exime a la CORA de toda clase de impuestos y tasas, contribuciones o derechos, inclusive el de la compraventa y extiende estos beneficios a las sociedades que se constituyan entre la CORA y campesinos, o cooperativas campesinas en la medida que lo disponga el Presidente de la República.

Las exenciones impositivas no son extensibles a los asentados que deben pagar su impuesto a la renta por las utilidades que perciben 3/, ni a los futuros asignatarios de tierras (a título individual) que se rigen por las normas generales en la materia, aun cuando CORA puede pagar sus impuestos "subrogándose en los derechos del Fisco o de la Municipalidad respectiva".

También cuentan con un régimen tributario de preferencia las cooperativas del sector, cualquiera sea su naturaleza: agropecuarias, campesinas o de reforma agraria.

Baste señalar al respecto que tienen, entre otras, exenciones parciales o totales respecto de los siguientes impuestos: a la renta, patrimonial, territorial, de internación 4/, de compraventa, a los servicios, municipales, de timbre, estampillas y papel sellado. Asimismo cuando la exportación de productos agropecuarios se realiza a través de cooperativas existen porcentajes adicionales de devolución (draw-back).

El mismo proceso de reforma agraria vivido en Chile, ha alterado sustancialmente las reglas del juego transformando en regla la excepción y viceversa. Así, las cooperativas en general y las unidades del sector reformado en particular han pasado a tener, en términos productivos, importancia trascendental. Por el contrario la incidencia de los agricultores 5/ en los mismos términos ha decrecido sustancialmente.

Como consecuencia el sistema impositivo de exenciones se transformó en norma general con los efectos fiscales y parafiscales negativos que es obvio remarcar.

En síntesis: hace un decenio la baja tributación del sector, se explicó por el poder político de los propietarios. En 1965, fue dable apreciar un importante incremento en la imposición, como consecuencia de la retasación de los bienes raíces y la sanción del impuesto patrimonial. Pero con posterioridad, la magnitud de la tributación agropecuaria volvió a decaer en términos absolutos y relativos, en razón, fundamentalmente, de que la misma fue elaborada para un sector en el cual la reforma agraria y las cooperativas carecían de significación.

1/ El Asentamiento es una forma de organización inicial y transitoria (3 a 5 años) de la vida social y económica, en los predios objeto de Reforma Agraria. La CORA aporta el uso y goce de las tierras y aguas que corresponde al asentamiento y los asentados la mano de obra y su fuerza laboral. Véase Rodrigo Santa Cruz: "Tax structure affecting beneficiaries of land reform in Chile", Harvard University, 1971.

2/ Estos beneficios tributarios se han extendido a otras formas transitorias (Centros de Reforma Agraria, Comités Campesinos) o definitivas de explotación (Centros de Producción).

3/ No así el impuesto territorial y el impuesto patrimonial, en razón de ser la tierra propiedad de CORA.

4/ Las cooperativas no pueden internar bienes para sus socios gozando de los beneficios tributarios.

5/ Los campesinos del sector no reformado han carecido y es posible que sigan careciendo en el futuro de "peso" importante en términos tributarios. Para criterios de distinción entre campesinos y agricultores véase, Sección 4.2. "Cuantificación de los subsectores productores".

Algunas consideraciones adicionales son de interés.

Los beneficios tributarios favorecen a las cooperativas ^{1/} y las discriminan de otras formas empresariales, con el fin de compensar diferentes ventajas de las empresas no cooperativas, en la medida que éstas tienen una mayor experiencia, mejor posición en el mercado y mayor acceso al capital.

No obstante, las exenciones impositivas no se inscriben en el marco de la doctrina cooperativa por diversas razones que serán analizadas sucintamente.

La primera razón por la cual las ventajas tributarias no forman parte de la doctrina, es un antecedente histórico como quiera que el cooperativismo se desarrolló originalmente apoyándose en la clase obrera industrial, en creciente expansión y que su filosofía social lo condujo a precisar y formular una actitud independiente de protección de los designios e intereses de la clase trabajadora. Consecuentemente con este planteamiento, el movimiento cooperativo no solicitó forma alguna de ayuda financiera externa, ni requirió tampoco del Estado un sistema de tributación excepcional.

Inclusive las cooperativas de Asia y Africa se ciñeron a los modelos desarrollados en Europa que, como ya se expresara, no contenían normas sobre tributación excepcional.

Puede pues afirmarse que el sistema impositivo privilegiado tiene un origen americano y se gestó tanto en los Estados Unidos como en los países latinoamericanos.

La segunda razón por la cual el cooperativismo no tiene una relación intrínseca con los programas de incentivos tributarios es de naturaleza económica.

En otras palabras, desde el punto de vista de la doctrina económica del sistema cooperativo, los incentivos tributarios nunca fueron considerados como factores para fijar la política de precios de una cooperativa.

En tercer lugar, sin duda, un programa de incentivos constituye un aliciente que no puede dejar de considerarse bienvenido a los efectos de una reducción de costos en un régimen en que las empresas privadas competidoras, ya sea por su mayor poder financiero, su mayor contacto con las estructuras barcarias prevalecientes, sus mejores métodos relativos de administración, su posición en el mercado, etc., están en mejor situación de competir en un mercado imperfecto, es decir, regulado muchas veces por acuerdos monopólicos y contando también con la mayor confianza que les ha dispensado el Estado, pero para un sector cooperativo planificado, que ha definido los métodos en que ha de basar su expansión futura y la forma más favorable para el logro de sus fines, las franquicias o subsidios impositivos no parecen realmente indispensables sino a lo más temporalmente necesarios, para perfeccionar la competencia y equiparar las condiciones de partida.

Por último, en particular cuando las fórmulas autogestionarias son prevalecientes, entendemos que la tributación más que útil se transforma en una herramienta imprescindible.

Una objeción corriente a esta forma de explotación es que muchas veces genera, por factores ajenos a la capacidad de sus miembros, unidades ricas y pobres, lo que significa, más allá de la entelequia de las personas jurídicas, la existencia de cooperados y, en definitiva hombres, hombres pobres y ricos.

Entre las herramientas encaminadas a corregir esa deficiencia está, precisamente, la tributación.

^{1/} En alguna medida, como expresiones de formas de explotación autogestionarias son cooperativas todas las unidades de explotación del sector reformado chileno con la excepción de los Centros de Producción.

No otra cosa que un tributo es, precisamente, la norma dictada en Chile respecto de los Centros de Reforma Agraria que dispone la canalización externa, en beneficio de la Comuna respectiva, de parte de los excedentes generados 1/.

Dadas las razones expuestas el Plan de Desarrollo Agropecuario de Chile 1965-1980 propuso limitar los beneficios tributarios en favor de las cooperativas, derogando algunas exenciones y limitando en el tiempo otras (impuestos de internación, "draw-back", a las ganancias de capital, territorial, timbres, estampillas y papel sellado). Vencido el plazo de la exención el producido de los gravámenes contribuiría a financiar un "Fondo de Desarrollo Cooperativo".

Por su parte posteriormente la Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria propuso una solución más agresiva, sugiriendo la conveniencia de afectar a las unidades de producción del sector reformado con el "impuesto progresivo único al agro" que propicia.

El sector agropecuario es un sector económico y como tal debe contribuir al financiamiento de los gastos de la comunidad. La reforma agraria hace necesario promover la eficiencia de las unidades productivas y debe asegurar entre los campesinos una justa distribución del ingreso generado, lo que depende no sólo de los niveles tecnológicos utilizados y la calidad de los suelos, sino también de la relación hombre-tierra vigente en cada explotación 2/.

Este sistema impositivo debe, sin lugar a dudas, complementarse con un régimen de estímulos económicos a nivel de la unidad productiva que discrimine los ingresos de sus miembros en atención a su esfuerzo, capacidad y rendimiento.

Un tema de especial interés dice relación con el cobro a las unidades del sector reformado de las cantidades adeudadas por concepto de impuesto. La ejecución y remate de los contribuyentes morosos del sector tradicional de la agricultura es cosa corriente. No tan corriente o más difícil por motivaciones inclusive políticas es la ejecución de unidades reformadas.

Otro aspecto específico de la tributación en el campo concreto de las cooperativas de producción, dice relación con la existencia de haciendas "auxiliares" o parcelas asignadas a título individual a los cooperados, sin perjuicio de la explotación en común de la mayor parte de la superficie de tierra acordada a la cooperativa. Sobre el particular se han seguido criterios diversos eximiéndolos o no del pago de impuestos. Concretamente respecto de Chile la Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria propuso gravarlas expresando sobre el particular:

El huerto, así como los goces y talajes, se incluyen en el monto imponible conforme al cual tributan las unidades del sector reformado.

Las Asambleas respectivas determinarían cada año los pagos que corresponde hacer a sus miembros según sus huertos, talajes y goces respectivos.

Es sabido que, en los hechos, muchas veces la magnitud de los goces y talajes supera a lo que correspondería conforme a derecho y que, además, ellos difieren entre los distintos miembros de una misma unidad de producción. Pero sólo las Asambleas respectivas están en condiciones de precisar el alcance de cada uno de los goces y talajes, lo que asegura una equitativa distribución de la carga tributaria entre los trabajadores que

1/ Este fue uno de los preceptos más resistidos de esta organización productiva. Dicha resistencia debe atribuirse a la deficiencia con que la norma fue redactada y a la excepcionalidad del sistema que no alcanza a otras formas de organización dentro del sector reformado.

2/ Véase Capítulo "Tributación y empleo de mano de obra", en lo que dice relación con el empleo de este factor productivo.

la componen, sobregavando y por ende desestimulando a aquéllos que tienen mayores beneficios de orden individual.

4. Los avalúos y su implicación en los procesos de reforma agraria y planificación

Los avalúos constituyen el valor, en la moneda de cada país, de una cierta superficie de tierra (generalmente individualizada por un número de rol 1/) a los efectos tributarios.

Son, por lo común, 2/ el monto imponible del impuesto territorial pero también concretamente inciden en la determinación de otros impuestos tales como: al patrimonio, a la renta, de herencia, a la transferencia de bienes raíces por acto entre vivos, etc.

La determinación de los avalúos exige investigaciones previas encaminadas a precisar la distinta capacidad de uso de los suelos de cada predio y su ubicación, en términos económicos, respecto de mercados y vías de acceso. Estas investigaciones, de enorme importancia en los procesos de reforma agraria y planificación, han sido realizadas, casi sin excepciones, en una primera instancia por motivos de orden tributario, y fueron ulteriormente aprovechadas por los procesos mencionados 3/.

Es común en la legislación comparada que la causal de expropiación en razón del tamaño de los predios se exprese a través de los avalúos, indicando que son expropiados aquéllos que superan un determinado aforo. Inclusive el avalúo, en términos de relación con ciertos indicadores, interviene en la determinación de la eficiencia de la explotación y en la existencia o no de "tierras ociosas". Es más, prescindir del criterio de los avalúos como determinante de la causal de expropiación ha dado lugar, en no pocas oportunidades, a soluciones fallidas.

El avalúo predial es también un indicador usado como criterio para diferenciar a campesinos de agricultores y para la sanción de disposiciones encaminadas a prevenir y evitar al desmembramiento excesivo de la propiedad y las explotaciones rurales.

La legislación agraria chilena en general y la Ley de Reforma Agraria en particular, hacen múltiples referencias a los productores que explotan predios de reducidas dimensiones: campesinos, minifundistas, pequeños agricultores, etc. Se indican también, en algunos casos, los condicionantes que los definen como tales 4/.

Inclusive se les determina, jurídicamente, su términos de avalúo. Así, integran las cooperativas o campesinas los productores agrícolas que explotan personalmente, a cualquier título, una pequeña propiedad rústica (menos de 10 sueldos vitales anuales de avalúo) siempre que sus ingresos provenga, "principalmente", del trabajo agrícola.

La distribución del avalúo agrícola por subsectores, finalmente, es un antecedente valioso para ponderar la responsabilidad de los distintos grupos como generadores del producto agropecuario, en función de la capacidad potencial de uso de la tierra que explotan.

1/ Una explotación puede comprender varios roles o, por el contrario, más de una explotación puede tener cabido en un mismo rol.

2/ Existen también impuestos que se aplican directamente por unidad de superficie. 3/ Excepcionalmente (caso de Bolivia), se aprovechan estudios de suelos realizados con motivo de reformas agrarias, a los efectos impositivos.

3/ Véase por ejemplo en el artículo 1 de la ley 16.640 los conceptos de "campesino" y "unidad agrícola familiar".

CAPITULO XII: TRIBUTACION Y EMPLEO DE MANO DE OBRA 1/

1. En el sector tradicional

El financiamiento de la previsión 2/ a cargo de los empleadores constituye, en cierta medida, un tributo en el que el hecho y el monto imponible están determinados por la existencia de mano de obra asalariada y el volumen de los salarios devengados respectivamente. Ello significa que la tributación aumenta en razón directa al número de trabajadores empleados y al monto de las remuneraciones pagadas, desestimulando ambas circunstancias 3/.

Muchos de los países en desarrollo presentan una combinación de tipos de cambio de moneda supervalorados, inflación, créditos subvencionados a bajos tipos de interés y exenciones arancelarias y fiscales que tienden a hacer que el costo privado del capital y de las divisas sea más bajo que su costo de oportunidad social. Al propio tiempo, la introducción gradual de salarios mínimos y de medidas de seguridad social está empujando el precio de mercado de la mano de obra asalariada por encima de su costo de oportunidad social. Así pues, el capital es artificialmente barato y la mano de obra artificialmente cara, y existe un sesgo favorable al empleo intensivo de capital 4/. En el sector agrícola estas políticas han originado un estímulo adicional a la mecanización, estímulo de carácter artificial, y en muchos casos involuntario 5/.

Por ello parece aconsejable, en la medida de lo posible, derogar las cargas provisionales recaudando las cantidades necesarias para financiar los beneficios sociales a través de ciertos impuestos directos, tales como el territorial y a la renta presunta. De esta manera el desestímulo tórnase en estímulo y la carga tributaria a través de los citados impuestos directos aumenta, lo que asegura un mejor cumplimiento de los efectos económicos y sociales que los mismos persiguen y que en gran medida puede ser también de orden ocupacional: industrialización de las materias primas agropecuarias, orientación hacia cultivos más intensivos con mayor empleo de mano de obra, etc.

1/ Véase "ILO meeting of experts on fiscal policies for employment promotion", Ginebra, 4-8 enero, 1971, en especial K.C. Abercrombie; "Fiscal policy and agricultural employment in developing countries".

2/ La previsión acuerda a los trabajadores agrícolas asalariados diversos beneficios sociales por conceptos tales como: vejez, muerte, anos de servicios, cesantía, accidentes del trabajo, enfermedades profesionales, etc.

3/ El empleo agrícola está afectado por un gran número de políticas fiscales y conexas. Se ha sugerido en efecto que en Africa, de un total de 24 tipos de políticas y métodos de planificación que reducen el empleo agrícola y producen una excesiva migración del campo a la ciudad, 9 por lo menos pertenecen a la esfera fiscal y otras conexas. Los pagos en concepto de seguridad social añaden nominalmente un 20 por ciento a la cuenta de salarios en el Perú, y cerca del 50 por ciento en la Argentina. En Filipinas se ha calculado que el salario mínimo más alto adoptado en 1970 podría reducir el incremento del empleo agrícola durante la primera mitad del decenio de 1970 del 4 por ciento al 2,6 por ciento al año.

4/ Véase FAO "El estado mundial de la agricultura y la alimentación 1973. La demanda de mano de obra agrícola".

5/ El Paquistán proporciona un ejemplo de sumo interés sobre la forma en que las distorsiones de los precios de los factores combinados con distorsiones de los precios de los productos, prestan un estímulo artificial a la mecanización. Políticas análogas se han aplicado en la India, donde la desviación en contra de los métodos con predominio de mano de obra se acentuó aún más cuando en 1969 se introdujo un impuesto sobre los fertilizantes mientras se mantenían las subvenciones sobre la maquinaria. En América Latina la maquinaria agrícola está exenta del pago de aranceles de importación en casi todos los países, excepto la de los tipos que tienen una considerable producción interna.

El Plan de Desarrollo Agropecuario para 1965-1980 del Ministerio de Agricultura de Chile y la Comisión Interministerial de Tributación Agropecuaria de ese país propusieron eliminar todo tipo de imposición que, como la previsión social, incide en forma proporcional sobre el uso de la mano de obra 1/, e incorporar, dentro del impuesto "único al agro" que propician el equivalente al aporte relativo a dicha previsión 2/.

2. En el sector reformado

En esta sección trataremos un problema específico del agro chileno que puede ser extendido, conforme a sus propias realidades, a otros países.

La tierra expropiada a través del proceso de reforma agraria admite, teóricamente, diversas formas de asignación: en favor de los campesinos a título individual, a formas de autogestión cooperativas o comunitarias de explotación transitorias o definitivas (Asentamientos, CERAS, Comités Campesinos, Cooperativas de Producción) o a haciendas estatales (Centros de Producción).

La fórmula de autogestión ha sido desde 1965 y es a la fecha la predominante. Dicha fórmula plantea un problema de gran implicación social: la escasa absorción de mano de obra, por lo menos en términos de miembros permanentes de las respectivas organizaciones 3/. Ello frustra uno de los objetivos fundamentales de toda reforma agraria integral.

De mantenerse esta tendencia, al término de las expropiaciones de los predios de más de 80 H.R.B., se llegaría a una situación en que el sector reformado ocuparía cerca de 40% del área productiva y absorbería solamente 20% de la fuerza de trabajo actualmente empleada en la agricultura.

La importancia de este último dato es aumentada al constatarse que en las explotaciones familiares y sub-familiares la relación es la inversa, es decir, ocupan sólo 22.3% de la tierra de cultivos pero absorben 54,3% de la fuerza de trabajo agrícola permanente y 46,5% de la fuerza de trabajo ocasional y temporal.

Por su parte la Comisión Interministerial de Tributación Agrícola concluye que mientras la relación avalúo 1972 mano de obra en el sub-sector agricultores se limitaba a 12,711 escudos, era de sólo 2.366 escudos para el sub-sector campesino y en el sub-sector reformado era de 17.463 escudos por personas.

Dicha Comisión, en orden a estimular una mayor absorción de mano de obra por parte del sub-sector reformado, sin perjuicio de las medidas ya señaladas encaminadas al efecto 4/, propiciaba aplicarles a las unidades de producción de dicho sub-sector una tasa progresiva, en atención a la respectiva "relación avalúo-activos socios".

1/ Solución en ese sentido, por ejemplo, se ha adoptado en el Uruguay. En el Brasil los pagos por seguridad social a los trabajadores agrícolas proceden de un fondo especial derivado de los impuestos actualmente por hectárea y no por trabajador.

2/ Si el impuesto absorbiere, inclusive, la imposición del trabajador se traduciría en un aumento en los ingresos neto de éstos, salvo que se disponga rebajar sus salarios brutos en el porcentaje correspondiente.

3/ Es común el empleo temporal, en determinados períodos, de mano de obra asalariada.

4/ Promoción a través del impuesto único de las explotaciones intensivas que significan un mayor empleo de mano de obra, transformación del financiamiento del sistema previsional en un integrante fijo del costo, etc.