

Revista

de

Ciencias Económicas

PUBLICACION MENSUAL DE LA
Facultad de Ciencias Económicas, Centro de Estudiantes
y Colegio de Graduados.

La Dirección no se responsabiliza
de las afirmaciones, los juicios y
las doctrinas que aparezcan en esta
Revista, en trabajos suscriptos por
sus redactores o colaboradores.

DIRECTORES:

Dr. Mario Sáenz
Por la Facultad

Juan René Bach
Por el Centro de Estudiantes

Santiago Pradel
Por el Centro de Estudiantes

REDACTORES:

Dr. Luis A. Podestá Costa
Ing. T. Sánchez de Bustamante

Dr. José P. Podestá
Dr. Italo Luis Grassi
Por los Graduados

Por la Facultad

Raúl Prebisch
Américo Riva
Por el Centro de Estudiantes

ADMINISTRADOR:
Juan C. Chamorro

Año XII

Noviembre-Diciembre de 1924 Serie II. N^{os}. 40-41

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN
CHARCAS 1835
BUENOS AIRES

El impuesto a la renta de las explotaciones agropecuarias

Su aplicación en la República Argentina

El establecimiento de un sistema de impuestos cedulares sobre las rentas, en un país donde esa forma de imposición fiscal no es aún practicada, implica forzosamente la existencia del impuesto cédular, del gravamen especial sobre las rentas de la agricultura, o en otras palabras, sobre las utilidades de las explotaciones agrícolas, entendida esta expresión, en su sentido más lato. Ahora bien, tal forma de imposición fiscal es de un gran interés en un país como la República Argentina, cuya economía general reposa, precisamente, sobre el éxito de las actividades rurales.

Es útil y conveniente, por tanto, el análisis de los procedimientos adoptados en los diversos países, para la determinación de las utilidades de las explotaciones agrícolas sujetas al impuesto, a fin de aprovechar en todo lo que sea posible, los resultados de una experiencia rica en ensayos, tentativas, métodos, etc., que consultando, tanto las exigencias del Fisco como las características del contribuyente agricultor, su mentalidad especial y hasta sus prejuicios, han tendido a evitar que este se sintiera herido en su susceptibilidad, menoscabado en su libertad o molestado por una inquisición fiscal llevada hasta sus últimos extremos.

Francia es el país donde más se ha ideado, creado y discutido acerca del impuesto sobre la renta o las utilidades de las explotaciones agrícolas. Este impuesto es pagado por el mayor número de contribuyentes, por esa gran masa de pequeños propietarios que trabajan por sí mismos sus tierras, o bien ayudados por sus familias, y en una proporción mucho menor, colaborados por un limitado número de obreros. Esa población rural es, a la vez, el nervio de la política francesa, fuerza que por su

calidad y muy especialmente por su número, merece toda la atención y la preocupación de los partidos. Y es por estas mismas razones que, dentro del sistema de contribuciones francés, la cédula de los beneficios de las explotaciones agrícolas constituye el *más político de los impuestos*. Y al decir esto, en definitiva, no queremos decir otra cosa que el impuesto cuya técnica, en tanto que consulta los intereses fiscales, satisface como ningún otro, tal vez, los intereses, la mentalidad y las costumbres del contribuyente. En otras palabras, se trata de una contribución que en manera alguna reposa sobre bases tiránicas, aceptadas de mal grado por el deudor del impuesto.

La declaración de la renta neta, utilidad o beneficio imponible, que están obligados a hacer los comerciantes, industriales y profesionales, no existe sino como una excepción y en casos muy especiales, para los agricultores. El procedimiento normal para la determinación de la renta agrícola, materia del impuesto, es el de la "avaluación oficial coeficientaria". El Fisco posee los elementos necesarios para la determinación, por un lado, de los valores locativos de las tierras explotadas, tal cual resultan de las avaluaciones catastrales (valores venales) y por el otro, los coeficientes oficiales, establecidos cada año, aplicables a los distintos valores locativos. Estos coeficientes máximos y mínimos son determinados anualmente por el Parlamento, en la ley de finanzas o por una ley especial. La comisión respectiva fija periódicamente, dentro de esos coeficientes límites, los porcentajes que habrán de aplicarse en cada departamento, según fuera la naturaleza de los cultivos.

Mediante la aplicación del coeficiente oficial al valor locativo de las tierras, se obtiene el beneficio o la renta de las explotaciones agrícolas, sujeto al pago del impuesto. En la realidad este beneficio coeficientario es, en mucho o en poco, inferior al *beneficio neto real*, tal cual resultaría de una rigurosa contabilidad que, por cierto, no entra en las prácticas del pequeño y aún mediano propietario rural. Y es esta una de las razones fundamentales de la excepción que la ley hace en favor del agricultor, en lo que se refiere a la declaración de la renta o utilidad de las explotaciones agrícolas. El legislador no pudo pensar, por razones de orden práctico, en obligar a un pequeño agricultor, a llevar una contabilidad metódica, con el archivo de la documentación relativa a cada asiento, susceptible de permitir al Inspector fiscal, la comprobación de la exactitud de la declaración del agricultor, o a falta de esa declaración, la determina-

ción de oficio de la renta, utilidad o beneficio imponible. De ahí la adopción de la valuación coeficientaria. La última circular de la Dirección de las Contribuciones Directas de Francia, del 31 marzo 1924, contiene para cada uno de los 90 departamentos, ocho coeficientes aplicables a los valores locativos de otras tantas naturalezas de cultivo, a saber: tierras laborables, prados o praderas naturales, viñedos, huertas y frutales, jardines explotables, bosques industriales, jardines destinados a esparcimiento de los propietarios o sus familias.

Por otra parte, no habría sido lógico ni equitativo, exigir el pago del impuesto, calculado en base al valor locativo, si el contribuyente, víctima de acontecimientos fortuitos, inundaciones, tempestades, incendios, perdía por completo sus cosechas o lograba salvar tan solo una parte mínima de las mismas. En estos casos no quedaba otro recurso para subsanar tal inconveniente, que la adopción de la base del beneficio realmente obtenido, lo que implica para el agricultor, la obligación de declarar al Fisco los verdaderos resultados económicos de su explotación. La ley hubo de disponer por tanto, que si el beneficio realmente obtenido por el deudor del impuesto no alcanzaba a la cantidad calculada por los agentes del Fisco, aquél podía, apoyándose en los justificativos y en la documentación del caso, obtener una reducción proporcional del impuesto, o su total anulación, según fuere el caso.

Esta misma preocupación del legislador en beneficio del contribuyente agricultor existe en Inglaterra, donde a los efectos del pago del impuesto a las utilidades de las explotaciones agrícolas, el deudor del impuesto puede, a diferencia del contribuyente francés, escoger indistintamente la base del valor locativo o la del beneficio neto real. En el primer caso el contribuyente no se ve obligado a llevar contabilidad sistemática alguna y solo debe presentar a las autoridades fiscales, un estado demostrativo o cuenta para probar cualquiera de las tres circunstancias siguientes: el beneficio ha sido inferior al precio de locación o renta territorial; no se ha obtenido utilidad o beneficio alguno, o bien, han habido pérdidas. La adopción de la base del beneficio neto real coloca al contribuyente en la necesidad de mantener cierto orden en su documentación y a llevar una contabilidad simple, pero suficientemente clara y sistemática, dado que la renta imponible cada año es igual al término medio de las utilidades realmente obtenidas durante los tres años anteriores al de la imposición, — con deducción de las

pérdidas, si estas se hubieran producido. La contabilidad exigida para este caso por las autoridades fiscales inglesas es sencilla y elemental: se trata de un resumen de datos totales y no ya una contabilización diaria, operación por operación; no existen libros obligatorios ni es indispensable una documentación estricta, como tampoco es forzosa la intervención de profesionales en la confección de dichos estados demostrativos. El contribuyente inglés practica, por lo demás, un procedimiento sencillo y fácil para la determinación de las utilidades de las explotaciones agrícolas: el de las cuentas bancarias. Reserva una de ellas, exclusivamente, para todas las transacciones relacionadas con la explotación agrícola, y usa la otra para su gastos personales. De esta manera el banquero se transforma para el agricultor inglés, en un tenedor de libros que no cobra sueldos.

En Suiza, además de la contribución federal, en la casi totalidad de los cantones existe el impuesto local a los beneficios de las explotaciones agrícolas. Por razones análogas a las que hemos expuesto para el caso de Francia, la ley adopta el sistema de los coeficientes. El estudio de los sistemas fiscales en materia rural, vigentes en los cantones suizos, permite la enseñanza siguiente: la imposibilidad casi absoluta de hacer pesar el impuesto sobre las utilidades o los beneficios *realmente* obtenidos por el contribuyente. ¿Cuáles son los términos medios, los coeficientes adoptados por el Fisco? Tan pronto aplica un término medio de beneficios o utilidades, establecido de acuerdo a ciertos índices: número de cabezas de ganado (impuesto federal, impuesto bernés) o bien, como en Friburgo, determina las rentas o beneficios agrícolas imponibles, mediante la aplicación de un coeficiente especial al valor de las tierras según el catastro (valor venal). En el cantón de Vaud, la renta o beneficio imponible se obtiene merced a la adopción de un coeficiente de tanto por hectárea cultivada; y en el cantón Ticino, el Fisco estima que una explotación poseída por un agricultor, produce "en block" una dada utilidad, la que va aumentando en una proporción determinada, y según sea el número de personas que el agricultor emplee en su explotación. En el cantón de Vaud se ha intentado obtener del campesino una declaración detallada de sus *entradas y de sus gastos reales*: las autoridades fiscales redactaron a tal fin un formulario especial, el que ha sido resistido de la manera más absoluta. Para obviar estas dificultades, la gran mayoría de los cantones suizos mantiene conjuntamente al impuesto sobre las rentas, un impuesto sobre las for-

tunas, el que al gravar los inmuebles rurales, el material, los implementos agrícolas y los ganados, grava en definitiva a los campesinos.

Las autoridades fiscales suizas han demostrado sus preferencias por fórmulas que podrían resumirse en estos términos: prescripciones legales estableciendo que el impuesto a las rentas, utilidades o beneficios de las explotaciones agrícolas, será percibido en base al beneficio neto real; pero en la práctica, el impuesto es calculado merced a la aplicación de coeficientes. Por su parte el Fisco estima cada año el rendimiento medio por hectárea y por cabeza de ganado de las tierras y animales que posee cada contribuyente. Estos términos medios varían de año en año y de explotación a explotación, correspondiendo al deudor del impuesto, la prueba de que su renta o beneficio neto real, es inferior a la estimación administrativa.

Los procedimientos a que hasta ahora nos hemos venido refiriendo, de por sí complicados y hasta engorrosos, y que a simple vista parecería imposible, sino difícil de poner en acción, son practicados, sin embargo, con éxito, por todos los países donde existe un sistema de impuestos que grave directamente sobre las rentas de sus habitantes. Imposibilidad de determinar el impuesto sobre bases reales; dificultad de comprobación y de contralor, han sido obviadas a pesar de todo, y el rendimiento del impuesto ha satisfecho ampliamente a los iniciadores de la reforma. En la República Argentina la existencia de un impuesto a las rentas agrícolas, o en otras palabras, a los beneficios y utilidades de las explotaciones agropecuarias, no tropezaría con los inconvenientes que hemos expuesto, dado que es otra la fisonomía de su economía rural. El contribuyente argentino, a los efectos de este impuesto, ofrece las siguientes ventajas: su renta o beneficio neto real es fácilmente determinado, pues salvo un número reducido de excepciones, tanto el estanciero, el ganadero como el colonizador, llevan contabilidades revestidas de formas legales, en libros obligatorios y rubricados, las que no solo permitirían establecer las respectivas utilidades reales anuales, sino hasta la de los medieros, colonos o chacareros. La grande explotación, desconocida, casi, en los viejos países de Europa, es en cambio una característica de la actividad rural argentina. La sociedad colectiva, la anónima, constituyen la forma de asociación económica predominante. Y nada difícil es determinar y comprobar las utilidades reales de estas asociaciones, de estos contribuyentes obligados ya, por

otras razones que el interés del Fisco, a llevar una contabilidad sistemática y rigurosamente documentada.

El proyecto de impuesto a la renta presentado a la consideración de las Cámaras por el actual Ministerio de Hacienda, reúne en sus artículos 84, 85 y 86, disposiciones referentes a las bases de imposición y determinación de la renta imponible de las explotaciones agropecuarias, que concuerdan con la experiencia administrativa de los países europeos. —Inglaterra y Francia—, entre otros, que desde hace muchos años han incorporado a su sistema fiscal el impuesto a la renta, con un éxito financiero indiscutible. El proyecto deja a un lado el complicado y costoso mecanismo de la determinación del beneficio imponible, merced a la aplicación de coeficientes oficiales, para cada naturaleza de cultivo. Adopta en cambio, la base del valor locativo para las utilidades netas anuales que no exceden de \$ $\frac{m}{11}$ 30.000, estableciendo que dentro de ese límite, las sumas imponibles son iguales a los correspondientes valores locativos. Sin embargo, inspirado en un propósito de estricta justicia y equidad fiscal, el artículo 85 permite al contribuyente, en casos especiales, hacer reposar el impuesto, no ya sobre una base presuntiva, como es la del valor locativo, sino sobre el beneficio neto real. Porque pudiera acontecer que debido a malas cosechas, inundaciones, incendios y demás casos fortuitos o de fuerza mayor, el beneficio del contribuyente fuera inferior al valor locativo, o no existiera del todo. El deudor del impuesto, que obtuviera un beneficio neto real inferior al valor locativo, previa la prueba respectiva, abonaría el impuesto tan sólo sobre el monto real de las utilidades obtenidas. Y en caso de que la utilidad fuera nula, nada abonaría al Fisco, como es natural, en concepto de impuesto. La adopción de la base del valor locativo evita además los inconvenientes que para las autoridades y para el contribuyente, derivan de toda forma de exagerada inquisición fiscal. El artículo 86 adopta la base del beneficio neto real para los contribuyentes que exploten bienes rurales cuyo valor locativo exceda de los \$ $\frac{m}{11}$ 30.000 (caso de la grande explotación rural). Para estos casos no se tropezaría tampoco, en la práctica, con serias dificultades, porque es sabido que las grandes explotaciones agropecuarias, como ya lo hemos expresado, poseen sistemas de administración y contabilidad que harían sumamente fácil, para los agentes del Fisco, la determinación cuantitativa de la materia imponible.

ITALO LUIS GRASSI.