

timativo fue de 52.068.000 sacos. Las producciones exportables de Brasil, Colombia y Costa de Marfil permanecieron inalteradas, mientras que en Méjico, El Salvador y Guatemala se presentaron los principales cambios.

d) Uganda: consumo interno del café—La Junta de Mercadeo de Café de Uganda inició una campaña para fomentar el consumo de café en el país, con el fin de eliminar los excedentes de producción. El presidente de la junta, doctor G. W. Gow, indicó que en 1970, la producción del país fue de 3.350.000 sacos de 60 kilos y el consumo interno fue de 133.333 sacos.

Para el año 1971 se estima en 3.083.000 sacos y las exportaciones en 3.050.000, alcanzando los excedentes —en poder de la Junta— un total de 1.533.333 sacos.

e) India: financiamiento para proyecto de café—Informaciones conocidas en Nueva Delhi indican que la Organización Internacional del Café financiará un proyecto de desarrollo de café en la India con el fin de fortalecer la economía del país. Este proyecto, que será financiado por el Fondo de Diversificación, durará cuatro años, e incluirá un censo detallado de los cafetos para así obtener una proyección más precisa de la producción, asistencia técnica a los pequeños productores y la existencia de dos bodegas para almacenamiento de café verde.

Exportación de café colombiano

Cuadro comparativo y participación porcentual

		Mes de septiembre				
		1970	%	1971	%	Diferencia
Estados Unidos		196.176	23.7	235.587	31.3	+ 39.411
Europa	.....	545.877	65.9	489.062	64.9	— 56.815
Otros	.....	86.358	10.4	29.134	3.8	— 57.224
Total	.....	828.411	100.0	753.783	100.0	— 74.628

Precios diarios de la Organización Internacional del Café

(En centavos de US\$ por libra)

—Embarque pronto ex-dock Nueva York—

		Suaves colombianos	Otros suaves	Arábigos no lavados	Robustas
1971—	Octubre 1.....	47.25	42.63	42.50	41.82
	Octubre 4.....	47.00	42.54	42.50	41.82
	Octubre 5.....	47.00	42.54	42.50	41.82
	Octubre 6.....	47.00	42.54	42.50	41.75
	Octubre 7.....	47.00	42.54	42.50	41.75
	Octubre 8.....	47.00	42.54	42.50	41.75
	Octubre 12.....	47.00	42.75	42.50	41.75
	Octubre 13.....	47.13	42.75	42.50	41.63
	Octubre 14.....	47.50	42.88	42.60	41.63
	Octubre 15.....	47.50	42.88	42.50	41.63
	Octubre 18.....	47.50	42.88	42.50	41.63
	Octubre 19.....	48.00	42.88	42.50	41.63
	Octubre 20.....	48.25	42.88	42.50	41.63
	Octubre 21.....	48.25	42.88	42.50	41.63
	Octubre 22.....	48.25	42.88	42.50	41.63
	Octubre 26.....	48.25	42.88	42.50	41.63
	Octubre 27.....	48.25	43.00	42.50	41.63
	Octubre 28.....	48.25	43.00	42.50	41.63
	Octubre 29.....	48.25	43.00	42.50	41.69
	Promedios	47.61	42.78	42.50	41.69

FUNDACION PARA LA EDUCACION SUPERIOR Y EL DESARROLLO

“ESTUDIO DEL IMPUESTO DE RENTA PRESUNTIVA AL SECTOR AGROPECUARIO”

POR ROBERTO JUNGUITO BONNET

INTRODUCCION

Este trabajo analiza la factibilidad y conveniencia nacional de implantar un impuesto presuntivo a la renta agropecuaria.

El primer capítulo hace un recuento de la experiencia internacional y colombiana con la tributación al agro. Tiene como objetivo dar un marco de referencia general desde el cual se observen:

- Los diversos tipos de tributos utilizados para gravar a este sector en otros países.
- La importancia relativa de la tributación agropecuaria en los países subdesarrollados, así como los determinantes de tales rendimientos.
- Los esfuerzos gubernamentales en Colombia por eliminar la evasión fiscal en el sector rural y la búsqueda de una mejor utilización de la tierra.

— Los obstáculos de orden conceptual y práctico encontrados en el país para implantar un impuesto presuntivo a la renta.

— La estructura impositiva vigente al sector agropecuario, incluyendo ganadería y café.

El segundo capítulo analiza los aspectos conceptuales de la tributación del sector agropecuario. Es decir, se estudia el impacto de la tributación agropecuaria en el logro de una mayor equidad tributaria; impacto en la producción y asignación de recursos; en el ahorro y crecimiento económico y en la distribución del ingreso.

El tercer capítulo se relaciona exclusivamente con el impuesto presuntivo a la renta del sector agropecuario. Se efectúa una revisión exhaustiva y crítica de las diversas modalidades de funcionamiento. Se analiza el problema de los valores catastrales, la determinación de la tasa, los sistemas de exenciones, excepciones y el tratamiento para los cultivos de tardío rendimiento.

Finalmente, se incluye una sección de conclusiones y recomendaciones. Allí se presentan en forma conjunta las conclusiones de cada uno de los capítulos anteriores y se derivan recomendaciones, para hacer del impuesto presuntivo a la renta del sector agropecuario un instrumento efectivo en el logro de las metas de desarrollo económico.

CAPITULO I

LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL Y COLOMBIANA CON LA TRIBUTACION AGROPECUARIA

En este capítulo se hace un recuento de la imposición al sector agropecuario en los países en desarrollo, así como de la experiencia colombiana. Inicialmente, se listan gravámenes más comúnmente utilizados en la imposición al agro. Luego se efectúa un análisis comparativo de los rendimientos o participaciones de la imposición a dicho sector en algunos países subdesarrollados, así como del tipo de impuestos principalmente utilizados. En la tercera parte se efectúa una breve descripción cronológica de los proyectos de tributación agropecuaria en Colombia. Finalmente, se concreta la estructura impositiva vigente como su importancia relativa según tipos de impuestos.

1. Tipos de impuestos (1). Con el objeto de analizar las ventajas y desventajas de establecer un impuesto a la renta presuntiva del sector agropecuario, resulta necesario discutir brevemente diversos tribu-

tos o tipos de impuestos que se han usado en otros países para tal fin. Se pueden dividir según la base del impuesto así:

A. Base superficie: trae tasa uniforme o tasa clasificada según la fertilidad del suelo. Puede ser progresivo.

B. Base valor rentístico: se refiere al arrendamiento anual o al valor de la tierra. Este valor corresponde al valor comercial o a un valor presuntivo.

C. Base ingresos: se refiere a la producción bruta, al valor del producto vendido o al ingreso neto (utilidades). Tales utilidades son generalmente estimadas con base en el tipo y valor de la tierra o teniendo en cuenta la productividad promedio de un predio tipo.

D. Impuestos especiales: son comunes, así como impuestos con fines especiales, por ejemplo:

— Impuesto de valorización.

— Impuestos sobre productos específicos que tienen como fin desalentar su producción con respecto a la de otros bienes.

2. Rendimiento de la tributación agropecuaria— El rendimiento de la tributación agropecuaria medido como la proporción entre los impuestos provenientes del sector con relación al de otros sectores de la economía varía sustancialmente entre países. Tal resultado surge entre otras razones, por los siguientes motivos:

— Diferencia en la importancia del sector dentro de la producción nacional.

— Diferencias en las tasas impositivas entre sectores.

— Diferencias en la distribución del ingreso entre sectores.

— Diferencias en el grado de evasión de dichas obligaciones.

A continuación se presenta un cuadro que resume la experiencia comparativa de algunos países en estado de desarrollo. Es interesante observar que los países que muestran mayores "rendimientos" utilizan los ingresos (producto bruto y venta de productos) como la base de impuesto y no el impuesto a las utilidades (ingreso neto).

(1) Esta sección ha sido extractada del libro *Tributación de tierras agrícolas en economías subdesarrolladas* de Haskell, y Wald, Compañía General de Ediciones, S. A., México, 1964.

Cuadro N° 1

Rendimiento estimado de los tributos agropecuarios en países seleccionados, expresado en porcentajes de la recaudación total de impuestos

País	Tipo de tributo agrario	Año del fiscal	% del total
China (tierra firme)	Producto bruto (en especies)	1953	24
República de Corea.	Producto bruto (en especies)	1954	24
Etiopía	Superficie (tasa clasificada)	1953	22
Iraq	Venta de los productos	1952	20
Siria	Venta de los productos	1951	15
Paraguay	Valor del capital y superficie	1948	12
Egipto	Valor de la renta anual	1952	11
Colombia	Varios	1966	11*
India	Valor de la renta anual	1954	9
Panamá	Valor del capital	1951	8
Burma	Valor de la renta anual	1952	5
Costa Rica	Valor del capital	1950	5
México	Valor del capital	1947	5
Paquistán	Valor de la renta anual	1952	5
Chile	Valor del capital	1948	4
Cuba	Valor de la renta anual	1950	4
Irán	Valor de la renta anual	1950	4
Nicaragua	Valor del capital	1951	3
El Salvador	Valor del capital	1951	2
Guatemala	Valor del capital	1949	2
Bolivia	Valor del capital	1950	1
Brasil	Valor del capital	1950	1

Fuente **Haskell y Wald**, op. cit. página 79 para todos los países excepto Colombia. La información correspondiente a Colombia proviene de **Herchel F., Taxation of agriculture and hard-to-tax groups**, versión revisada 1970. Trabajo de base para las recomendaciones del Informe Musgrave.

(*) Nota: Dadas las fechas a que corresponde la información en otros países en relación con la colombiana, no pueden efectuarse comparaciones de rendimiento de la tributación agraria. La monetización de la economía agraria, en 15 años en tales países así como cambios en la legislación y recaudos hace difícil cualquier comparación.

3. **Tributación al sector agropecuario en Colombia**—La búsqueda de mayores rendimientos en la tributación al agro ha sido motivo de estudio de cada una de las pasadas administraciones. A continuación se esbozan los proyectos impositivos más sobresalientes desde el año 1935 (2). Se dará énfasis en los proyectos de impuestos a la renta presuntiva de la agricultura.

1935—Con respecto a la tributación agrícola decía el Presidente López que "... Deben establecerse impuestos progresivos y diferenciales para gravar más la tierra inculca que la aprovechada" (3).

1949-50—Durante la administración Ospina se recibió el estudio económico del Banco Mundial (4), en el cual se proponían medidas específicas de tri-

butación agrícola. Específicamente, se proponía mantener el impuesto de 4/1000 sobre el valor catastral para predios que tuvieran rendimiento "normal" o superior (10-14% en tierras fértiles); si el rendimiento era menor iría aumentando gradualmente hasta ser 4/100 en caso de que se obtuvieran rendimientos nulos.

Según el Banco tal medida:

— Aumentaría la producción.

— Induciría a la venta y parcelación de predios.

— Disminuiría el precio de las tierras.

A tal proyecto se le criticó en los siguientes aspectos:

— ¿Cómo se definen "rendimientos normales" para cada tipo de predio?

— ¿Cómo se calcula el valor actual de mercado de predio a base del impuesto, ya que los valores catastrales no estaban actualizados?

1951—En la administración Gómez se organizó un comité económico que estudió la propuesta original del Banco Mundial, así como fórmulas adicionales sugeridas por **Lauchlin Currie**, entonces jefe de la misión del BIRF. Se planteó al comité:

— Limitar la propuesta original a llanuras fértiles.

— Reducir a la mitad la progresividad sugerida en el proyecto original.

— El avalúo se determinaría por declaración de los propietarios, reservándose el Estado el derecho de adquirir tales predios al 140% del valor declarado.

Asimismo, una misión de las Naciones Unidas sugirió en ese año que la mejor solución sería un impuesto patrimonial basado en avalúos realistas, solución no factible dado el atraso del catastro colombiano.

1951-4—Bajo el gobierno de Rojas Pinilla, se pasaron dos decretos-leyes que afectaban la tributación de las actividades agrícolas y ganaderas:

(2) La mejor descripción de la política impositiva al sector se encuentra en **Hischman, Journeys towards progress**, de donde se ha tomado gran parte de esta sección.

(3) Diario política oficial.

(4) *The Basis of a Development Program for Colombia*, BIRF.

Primero (5) se estipuló que el valor catastral de todas las tierras se incrementaría multiplicando tal cifra por un coeficiente igual a uno o más el incremento en el índice del costo de la vida desde el último avalúo. El objeto de tal medida era incrementar el ingreso fiscal rural y evitar las inequidades debidas al lento proceso de reavalúos catastrales.

Posteriormente, (en 1954) básicamente se eliminó el decreto anterior al estipular que el avalúo se haría por declaración del propietario, reservándose el Estado el derecho de adquirir tales predios por la cifra declarada.

1957—Durante el gobierno de la Junta Militar, se aprobó el Decreto 290 de 1957 por medio del cual se establecía entre otras cláusulas que:

- El avalúo de la tierra no debería basarse en el grado de su explotación actual, sino en el aprovechamiento óptimo que determine la cantidad de la tierra y su situación.
- Finalmente, se establecía que las tierras deberían clasificarse en cuatro grupos (planas-mecanizables, colinas y pastos, cultivadas pero aptas para reforestación y tierras que necesitan adecuación). Para que una tierra se clasificara como “económicamente explotada” deberían cumplirse requisitos mínimos de cultivo del 5% y 15% para las primeras categorías, respectivamente.

En otra forma tales predios se gravarían con impuestos adicionales.

1958—Bajo el gobierno de Lleras Camargo se presentaron varias alternativas para reestructurar la tributación agraria.

- Una primera iniciativa gubernamental en el sentido de mantener el Decreto 290 de 1957 y especialmente hacer más exigentes los requisitos mínimos de la tierra cultivada, así como las sanciones correspondientes, fue derrotada.
- Otra iniciativa, del sector privado, en el sentido de establecer un gravamen del 2%, con exención del impuesto a la renta ordinaria fue considerado por el Departamento de Planeación como insuficientemente técnico. La contrapropuesta de Planeación en el sentido de establecer un impuesto presuntivo que suponía un rendimiento de la tierra del 7-10% y que tributara de acuerdo con las escalas progresivas del impuesto a la renta, tampoco tuvo eco.

1967—Durante el gobierno de Carlos Lleras se formó una comisión de reforma tributaria dirigida por el conocido economista R. Musgrave. En su informe (6) la comisión recomienda el establecimiento de un impuesto presuntivo a la tierra. Se recomienda que se impute un ingreso a la agricultura correspondiente al (10-15%) del valor del predio. Tal ingreso tributaría con las escalas ordinarias del impuesto a la renta. Se excluyen los predios de avalúos inferiores a \$ 100.000. Además, se sugiere que en casos de fuerza mayor se exencione al agricultor totalmente del tributo (en este punto no hubo coincidencia de opiniones entre los miembros).

1971—En el presente año se ha vuelto a insistir en la necesidad de que se incremente el rendimiento impositivo de la agricultura y se ha sugerido el impuesto presuntivo a la renta como el mejor candidato. En este sentido se expresó el Comité Evaluador de la Reforma Agraria (7).

La propuesta comienza por definir renta presuntiva como la renta líquida gravable no inferior a un porcentaje del avalúo catastral del predio. Tal porcentaje debe fluctuar alrededor del 6%. Por ser esta tasa tan baja, no se permite demostración de casos individuales de fuerza mayor como justificación para obtener exención del impuesto.

Únicamente por vía general puede el gobierno suspender el impuesto en regiones donde catástrofes afecten la producción nacional. Finalmente se menciona que los cultivos de tardío rendimiento quedarían exentos del impuesto durante el ciclo improductivo y se le daría tratamiento impositivo similar al concedido para reforestación.

4. Estructura impositiva vigente para actividades del sector agropecuario (8)—Actualmente, la tierra está gravada en Colombia por un impuesto predial, cuya tasa básica es de (4/1000) sobre el avalúo catastral, así también como por un recargo adicional del 10% para financiar las actividades del Instituto Geográfico Agustín Codazzi.

(5) Decreto 2317 de 1953, Art. 20.

(6) Bases para una reforma tributaria en Colombia, comúnmente conocido como el Informe Musgrave. Publicación del Banco Popular, 1968.

(7) Ministerio de Agricultura, Informe del Comité Evaluador de la Reforma Agraria, enero 1971.

(8) La información correspondiente a esta sección fue tomada de Hershel, op. cit.; documento mimeografiado, enero de 1970 y en cuanto a lo que respecta al café, de varias publicaciones de la Federación Nacional de Cafeteros. También se efectuó una revisión de la legislación vigente.

En forma similar a otras actividades económicas, los ingresos agropecuarios están afectados por un impuesto progresivo a la renta y por impuestos complementarios a tal gravamen (impuesto al patrimonio neto e impuesto de exceso de utilidades). El impuesto de patrimonio es también de carácter progresivo.

Las disposiciones legales vigentes que regulan los impuestos a la renta, complementarios y especiales comprenden un conjunto de deducciones, exenciones y tratamientos especiales que se detallan en el anexo I-1. A este respecto, cabe destacar el hecho de que la actividad ganadera es gravada con impuestos especiales tales como el de degüello, el cual varía según departamentos y es generalmente mayor para ganado —hembra—. Por otro lado rigen controles, deducciones y exenciones especiales para dicha actividad.

El café es otra actividad del sector con tratamiento impositivo particular. En adición a las cargas ordinarias del sector, las actividades cafeteras son gravadas mediante impuestos de retención y en épocas anteriores con un diferencial cambiario. Se calcula que la carga tributaria (medida por impuestos sobre ingresos totales) en este sector fue de 30% en la década anterior. En el Anexo I-2 se presenta un cuadro que resume la tributación específica al sector cafetero desde 1957.

El convenio celebrado en 1970 entre los productores de café y el gobierno para fijar el precio interno del grano constituye en cierta forma la adopción de un nuevo tipo de tributo en épocas de altos precios externos. En efecto se convino que incrementos en el precio externo por encima de US\$.57 por libra se distribuiría así:

35% se dirige a incrementos en los precios internos.

30% al Fondo Nacional del Café.

35% a los Comités Departamentales de Cafeteros.

Se puede argumentar al menos que la contribución para el fortalecimiento del Fondo constituye una carga tributaria.

CONCLUSIONES:

— Es evidente que la tributación agropecuaria en Colombia tiene rendimientos muy bajos en comparación a otros países como China y Corea donde este sector provee la mayoría de los ingresos fiscales.

— El bajo rendimiento de la imposición al agro en Colombia no puede atribuirse, sin un mayor aná-

lisis, exclusivamente a la evasión, ya que factores tales como la distribución del ingreso y la importancia relativa del sector pueden influir en dicho resultado.

- Es importante anotar que el impuesto a los ingresos netos no es el que se usa en aquellos países con mayor rendimiento tributario. Sin embargo, el uso de los ingresos como base muestra fluctuaciones en rendimientos, desde 11% para Egipto hasta menos de 4% para Chile.
- En la experiencia colombiana, el obstáculo económico mayor para el establecimiento de un impuesto presuntivo a la renta de actividades agrícolas y ganaderas ha sido el de cómo determinar el valor del predio y qué tasa debe utilizarse. Aparentemente, las resistencias políticas han argumentado convincentemente la falta de criterios claros en estos aspectos.
- En 1966, el rendimiento de la tributación agrícola en Colombia alcanzó 11%, en promedio respecto al observado en otros países subdesarrollados, en la década inmediatamente anterior.
- La legislación tributaria del sector agropecuario se caracteriza por un variado número de tributos y de sistemas de exenciones, deducciones y bonificaciones.
- El sector cafetero ha sido y continúa siendo el sector más gravado de la agricultura colombiana. Una carga tributaria del 30% sobre los ingresos de los productores es superior a la de la mayoría de las actividades económicas en el país.

ANEXO I-1

ESTRUCTURA IMPOSITIVA VIGENTE PARA EL SECTOR AGROPECUARIO

Disposiciones generales

1. Impuesto predial—Tasa uniforme del 4/1000 sobre avalúos catastrales más 10% para financiar las actividades del Instituto Agustín Codazzi.

2. Impuesto sobre la renta de estructura progresiva—Se define renta como la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera que sea su origen y constituyan enriquecimiento.

3. Impuesto al patrimonio de estructura progresiva—Se relaciona con el patrimonio poseído el 31 de diciembre de cada año y su monto debe declararse en principio por el valor de adquisición de los activos, salvo casos expresamente fijados por la ley.

4. Impuesto complementario sobre exceso de utilidades.

Deducciones

1. Imporrenta—Costos ordinarios para generar la renta (salarios, intereses, depreciación, otros impuestos, etc.).

2. Imporrenta—Costos de viviendas que se construyan en el campo en beneficio de los trabajadores.

3. Imporrenta—Para nuevos cultivos de tardío rendimiento (caucho, cacao, olivo y oleaginosas), se permite deducción por árbol sembrado, en determinadas condiciones de número de árboles y áreas sembradas.

Exenciones

1. Imporrenta—En bosques maderables, la parte de gastos capitalizados y no amortizados por el sistema de agotamiento.

2. Imporrenta—Reservas para fomento económico permitido a sociedades anónimas que inviertan en activos fijos para cultivos de trigo, lúpulo, cacao, caucho, oleaginosas y tabaco rubio.

3. Patrimonio—Son exentos de este tributo los bienes improductivos por causas ajenas a la voluntad del contribuyente cuando se pruebe absoluta imposibilidad física o jurídica de explotar el bien.

4. Patrimonio—Las inversiones en maquinaria agrícola.

5. El ganado de cría y levante.

6. Vacunas de más de tres años y ganados de "comerciantes" no son exentos.

Impuestos especiales para ganadería

1. Para ganado vacuno destinado al consumo interno o exportación. Se fija un impuesto de degüello equivalente a \$ 50.00 por macho y \$ 100 por hembra sacrificada.

2. Por cabeza de vacuno macho mayor de un año debe pagarse anualmente a diciembre 31, el equivalente a cuatro kilos de carne de ganado en pie, según precios fijados por la División de Impuestos Nacionales.

ANEXO I-2

TRIBUTACION AL SECTOR CAFETERO (1957-1971)

Además de los impuestos ordinarios predial y a la renta y complementarios, el sector cafetero tradicio-

nalmente ha venido sufragando un conjunto de tributos adicionales y específicos para el sector. Se calcula la carga tributaria específica del sector en 30% de los ingresos totales a los productores.

A continuación se describe cada uno de dichos tributos y se relaciona en forma cronológica los cambios en las tasas.

1. **Diferencial cambiario**—Para fines de fijar el precio interno para el productor de café con base en la cotización externa, se utilizaba una tasa de cambio inferior a la tasa oficial y a la tasa en el mercado libre. Dicho diferencial constituía en efecto un impuesto variable de acuerdo con la política cambiaria del país. Comenzó a regir en 1957 y fue eliminado a mediados de 1967. En la siguiente página se presenta la cotización promedio trimestral del certificado cafetero (Ec), oficial (Eo) y del mercado libre (El), desde 1957 hasta 1967.

2. **Impuesto de exportación**—El impuesto de exportación ha tenido diferentes modalidades y tasas desde 1957. En ese año se fijó un impuesto del 15% sobre el valor total de las exportaciones en dólares. Como resultado de la pronunciada baja en la cotización externa, se redujo al 9% a fines de 1960 y fue abolido a mediados de 1962. Sin embargo, en 1967 fue restablecido al eliminarse el diferencial cambiario. La nueva modalidad fijó como un tributo ad valorem inicialmente el 26% que se reduciría $\frac{1}{4}$ % mensualmente entre julio de 1967 y diciembre de 1968. Rige hoy en día como un tributo ad valorem con tasa del 20%.

3. **Cuota de retención**—Con el objeto de financiar la acumulación de inventarios cafeteros, se fijó una cuota adicional de retención. Dicha cuota reierte en parte a los cafeteros, ya que sirve para financiar además los servicios de extensión, investigación, infraestructura, etc., de los comités departamentales. Dicho impuesto tiene como base la producción vendida y la tasa ha fluctuado permanentemente. A continuación se presenta dicho valor:

Año	Trimestre	Tasa porcentual
1957.....	1	5%
1960.....	1	8%
	3	16%
	4	15%
1961.....	3	19%
1966.....	1	15%
1967.....	1	19%
1968.....	4	20%
1969.....	2	23%
1970.....	2	25.5%

Diferencial cambiario

Años	Ec	Eo	El	
1957	1	2.50	2.51	6.16
	2	2.50	2.51	6.79
	3	4.91	5.06	6.29
	4	5.22	5.06	6.29
1958	1	5.97	6.41	7.59
	2	6.10	6.41	7.59
	3	6.10	6.41	7.59
	4	6.10	6.41	7.59
1959	1	6.10	6.40	7.69
	2	6.10	6.40	7.69
	3	6.10	6.40	7.69
	4	6.10	6.40	7.69
1960	1	6.10	6.64	6.92
	2	6.30	6.64	6.92
	3	6.50	6.64	6.92
	4	6.50	6.64	6.92
1961	1	6.50	6.70	8.32
	2	6.50	6.70	8.32
	3	6.50	6.70	8.32
	4	6.50	6.70	8.32
1962	1	6.50	6.78	9.10
	2	6.50	6.78	9.10
	3	6.50	6.78	9.10
	4	6.80	6.78	9.10
1963	1	7.10	9.00	10.28
	2	7.10	9.00	10.28
	3	7.10	9.00	10.28
	4	7.10	9.00	10.28
1964	1	7.10	9.00	10.28
	2	7.10	9.00	10.28
	3	7.10	9.00	10.28
	4	7.10	9.00	10.28
1965	1	7.30	9.00	16.50
	2	7.67	9.00	16.50
	3	7.67	9.00	16.50
	4	8.50	11.25	16.50
1966	1	8.79	11.25	16.50
	2	8.94	11.25	18.16
	3	9.07	11.25	17.34
	4	9.54	11.15	16.20
1967	1	9.94	11.25	16.30
	2	13.88	13.88	16.30

4. **Otros tributos**—Fuera de los anteriores han regido otros de menor importancia como el de pasilla y ripios, el cual se ha mantenido fijo en 6% sobre el volumen de exportaciones desde 1957.

La decisión conjunta del gobierno y de los cafeteros de dividir los incrementos de precios por encima de US\$.57 por libra, constituye, tal como se describe en el texto, otro tipo de tributo.

CAPITULO II

ANALISIS ECONOMICO DE LA TRIBUTACION AL SECTOR AGROPECUARIO

En este capítulo se lleva a cabo un análisis conceptual del sistema impositivo al sector agropecuario colombiano. Se consideran cuatro aspectos básicos: la equidad tributaria en el sistema, las necesidades fiscales del gobierno para lograr metas de desarrollo definidas, el mejoramiento de la distribución del ingreso y la propiedad agraria, y los estímulos a la producción agropecuaria.

1. **Equidad**—Uno de los requisitos básicos de una estructura impositiva, es el de que esta sea equitativa. Es decir, que personas con iguales ingresos paguen iguales impuestos. Asimismo la equidad vertical exige que personas con mayores ingresos paguen mayores impuestos.

En esta sección se estudian varios aspectos de la equidad tributaria: la búsqueda de equidad intersectorial o sea el logro de cargas tributarias similares en los diversos sectores de la economía. Específicamente, se analiza la hipótesis del Informe Musgrave, según la cual, hay equidad en el sistema cuando el sector agropecuario tribute con relación a su valor agregado un monto igual al de otros sectores de la economía. En segundo lugar, se analiza brevemente la equidad resultante de la imposición de diversos tipos de tributos. Finalmente, se analiza la equidad intrasectorial y más específicamente la inequidad resultante de dar tratamiento similar para cultivos de diferentes períodos de gestión. A este respecto, se propone un sistema de diferir las cargas que eliminarían tales distorsiones para el impuesto ordinario sobre la renta. El sistema propuesto sería de fácil administración y conceptualmente preferible al sistema de exenciones establecido en el Decreto 290 de 1957. El análisis de equidad bajo un sistema de impuesto presuntivo a la renta agropecuaria se discute en el siguiente capítulo.

Equidad intersectorial. El Informe Musgrave (9) justifica la recomendación de establecer un impuesto presuntivo sobre la renta agropecuaria con base en que la estructura actual es inequitativa. Según el Informe, en este sector se evade cerca del 90% de dicho impuesto. Tal información se corrobora en el hecho de que este sector sufraga apenas el 4% del impuesto sobre la renta en el país, mientras que participa con el 30% del producto nacional. El impuesto implícito de tal análisis es que en término de equidad, debería esperarse una tributación porcentual similar a su contribución en el producto total.

Aunque posterior al informe y en forma oficial se ha declarado que la evasión es de \$ 100 millones (10), la argumentación de Musgrave debe calificarse. En la medida en que la distribución del ingreso y siempre que la participación del trabajo dentro del producto total difieran entre sectores, se encuentra que la relación sugerida por Musgrave no

(9) Informe Musgrave, op. cit.

(10) Declaración de Enrique Low, Jefe de Impuestos Nacionales, *El Tiempo*, junio 19 de 1971. (Tal estimativo posiblemente se ha efectuado por medio del análisis de las declaraciones de renta).

se debe cumplir. Específicamente, por ser el agro un sector de firmas altamente competitivas, en gran parte constituidas por minifundios, una alta proporción de la renta gravable resulta exenta de impuestos. Es decir, que el mismo valor agregado en los dos sectores debería generar menores impuestos a la renta en el agropecuario.

Tal como se demuestra formalmente en el anexo II-1 (que aparece al final del capítulo) una segunda razón que conduce a que el sector agropecuario deba tributar menos con relación al valor agregado generado en el sector, consiste en que la participación del trabajo en el valor agregado sea mayor que en otros sectores de la economía. Este es un resultado que probablemente se cumple en Colombia por la alta intensidad relativa de uso de mano de obra en las labores agrícolas.

En conclusión, la distribución del ingreso y la participación del trabajo sugieren que en su conjunto, con relación a su valor agregado, el sector agropecuario debe tributar menos que otros sectores de la economía, para lograr equidad en lo que respecta a tributación a la renta.

Además, un análisis completo de equidad intersectorial debe contemplar las cargas tributarias totales y no solamente la carga del impuesto a la renta.

Equidad comparativa de diversos tributos. Si se utiliza la definición de equidad de la sección anterior (ingresos netos iguales deben sufragar impuestos iguales) aparece obviamente que los impuestos a la renta (utilidades) tienden a ser relativamente más equitativos que los tributos sobre la superficie o el valor rentístico.

Por otro lado, tal como se muestra en el siguiente capítulo, un impuesto presuntivo a la renta agropecuaria, aunque puede utilizarse para mejorar la equidad intersectorial no es equitativo intrasectorialmente. Esto es así, puesto que por su misma mecánica de funcionamiento favorece relativamente a las empresas de mayores márgenes de utilidades reales. Es decir, el impuesto presuntivo a la renta agropecuaria de tasa única no es equitativo verticalmente. Sin embargo, al efectuarse modificaciones en la tasa según la mecanización del predio, esta deficiencia puede corregirse.

Equidad intrasectorial y tributación a la renta de los cultivos de tardío rendimiento. Se argumenta que un tratamiento fiscal igual en la tributación a la renta de los cultivos de tardío rendimiento y temporales, conlleva a una inequidad, ya que utilidades

semejantes en términos de valor presente, resultan en tributos diferentes en términos de valor presente.

En esta sección se demuestra que la afirmación es verdadera. Se identifican dos tipos de inequidades resultantes del sistema ordinario de imposición a la renta. El análisis de estas inequidades bajo el sistema de renta presuntiva se lleva a cabo en el siguiente capítulo.

Una primera fuente de inequidad surge cuando no se le permite al productor deducir de sus ingresos, los costos incurridos durante el período improductivo de la planta. Se denomina a esta inequidad como inequidad estructural, ya que depende del sistema de funcionamiento del impuesto. Tal inequidad se elimina al autorizar al productor para deducir de los ingresos durante los años productivos de la planta, unos costos adicionales anuales que sean equivalentes a los incurridos durante el período improductivo.

Una segunda inequidad resulta de la progresividad del impuesto a la renta en conjunto con la concentración de los ingresos del productor en pocos años de la vida útil del árbol. Se denomina esta inequidad como inequidad por progresividad y su corrección, algo más compleja que la del caso anterior, se detalla en el texto. Los aspectos formales del problema se tratan en el anexo II-2.

Ejemplos.

A. Inequidad estructural

Supónganse dos productores agrícolas que cultiven predios de condiciones idénticas respecto al tamaño, fertilidad de la tierra, etc. El régimen impositivo consiste en un impuesto proporcional del 10% a las utilidades.

En el predio A, se produce un bien de cosecha anual que rinde \$ 100 (miles de pesos) anuales de utilidades. Los ingresos totales anuales son de \$ 150 y los costos de \$ 50. Los impuestos totales anuales por lo tanto son \$ 10 (miles).

En el predio B, se producen árboles cuyos ingresos totales al finalizar el año 15 son \$ 2.000 (miles) por venta de madera. Los costos anuales de mantenimiento durante los 15 años fueron de \$ 10 (miles) anuales, mientras que la labor de tala y corte en el último año costó \$ 350 (miles). Dada la estructura impositiva, por concepto de impuesto a la renta, este agricultor no deberá pagar impuestos durante los primeros catorce años, pero en el año 15 ten-

drá una renta gravable de \$ 1.640.00. Los impuestos por pagar por este concepto serán \$ 164 (miles).

En el predio A

Utilidades brutas reales en 15 años = \$ 1.500 (miles)
 Impuestos totales en 15 años = 150 (miles)
 Impuestos / utilidades = 10%

En el predio B

Utilidades brutas gravables en 15 años = \$ 2.000 — 360 = \$ 1.640 (miles)
 Impuestos totales en 15 años = 164 (miles)
 Utilidades brutas reales en 15 años = 1.640 — 140 = \$ 1.500 (miles)
 Impuestos / utilidades gravables = 10%
 Impuesto / utilidades reales = 11%

Al medirse los impuestos sobre utilidades reales iguales, el cultivo de tardío rendiría tributaria más. Es decir, la estructura del sistema impositivo incrementa ficticiamente las utilidades, al no permitir al individuo deducir sus costos totales. Si tal operación se permite, el resultado sería el siguiente:

En el predio B

Utilidades brutas reales gravables en 15 años = 150 (miles)
 Impuestos totales en 15 años = \$ 1.500 (miles)
 Impuestos / utilidades = 10%

B. Inequidad por progresividad

Supónganse dos productores agrícolas que cultiven predios de condiciones idénticas respecto al tamaño, fertilidad de la tierra, etc.

En la finca (A) se cultiva un producto de cosecha anual que produce utilidades brutas anuales de \$ 100 (miles de pesos). En el predio (B) se cultivan árboles cuyo período de maduración es de 15 años y que rinden en términos de beneficios brutos privados \$ 1.5 (millones de pesos) (11). Si la estructura impositiva imperante es progresiva, tal que la tasa efectiva promedio para una renta de \$ 100.000 de utilidades netas es (.10) y para \$ 1.500.00 es (.15), se tendría al suponer nula la tasa de descuento, que:

En el predio A

Utilidades brutas en 15 años = \$ 1.500 (miles)
 Impuestos totales en 15 años = 150 (miles)
 Impuestos / utilidades = 10%

En el predio B

Utilidades brutas en 15 años = \$ 1.500 (miles)
 Impuestos totales en 15 años = 150 (miles)
 Impuestos / utilidades = 15%

Luego la estructura impositiva no sería equitativa y actuaría en contra de los cultivos de tardío rendimiento. En este caso específico la inequidad estaría en proporción directa al grado de progresividad de la estructura impositiva. Si al productor se le autoriza dividir sus utilidades brutas por el número de años desde que se sembró el árbol; calcular su impuesto equivalente anual con base en estos ingresos netos; y multiplicar por el número de años, se tendría que:

En el predio B

Utilidades brutas en 15 años = \$ 1.500 (miles)
 Impuestos anuales equivalentes $\left(.10 \right) \frac{(1.500)}{15} = \$ 10$ (miles)
 Impuestos totales por pagar en 15 años = 150 (miles)
 Impuestos / utilidades = 10%

En el caso más general, el cual se deriva formalmente del Anexo II-2 (al final del capítulo) se tiene el siguiente procedimiento por seguir:

1) Multiplicar las utilidades brutas anuales por un coeficiente (γ) para determinar el 'ingreso equivalente anual'.

2) Usar el ingreso como base para calcular los 'impuestos anuales equivalentes' según la tasa correspondiente a tal ingreso bajo las escalas ordinarias de impuesto a la renta.

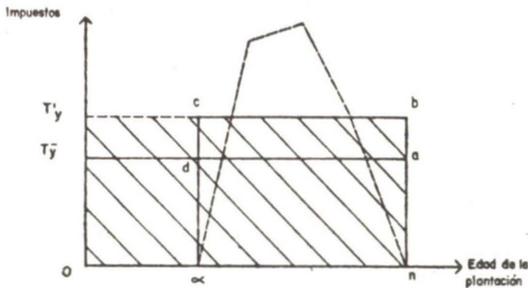
3) Dividir el valor equivalente encontrado en 2) por el coeficiente (γ). Tal cifra sería el monto a pagarse en cada año de la vida productiva del árbol. Este paso busca transferir la tributación a los años productivos de la plantación.

4) El coeficiente (γ) corresponde a un valor para cada cultivo, el cual será provisto por las autoridades competentes, y que se calcula en la siguiente forma:

- tomando en cuenta la tasa de descuento.
- considerando la distribución de productividad por edades del árbol.

A continuación se presenta en forma gráfica la solución propuesta de 'corregir' la inequidad con el sistema progresivo de impuesto a la renta, a los cultivos de tardío rendimiento.

(11) Tales beneficios corresponden a la diferencia entre los ingresos totales recibidos en el año (15) y los costos correspondientes a todo el período y no únicamente al último año.



La gráfica punteada muestra los impuestos por pagarse anualmente según el sistema ordinario de impuesto sobre la renta. El área debajo de la curva mostraría los impuestos totales por pagarse durante el período vegetativo de la plantación. La forma de dicha curva depende de la distribución de productividad por edad de cada tipo de cultivo, así como del grado de progresividad del impuesto.

El rectángulo $(OT_y \alpha n)$ comprende los impuestos por pagarse bajo el sistema de prorroto propuesto. Corresponde al pago de (OT_y) en cada año. Dado que se autoriza al agricultor saldar esta deuda en aquellos años en que efectivamente ha tenido ingresos $(O_n - O_\alpha)$, el monto a pagar anualmente sería de (OT_y) . Es decir, que el área $(OT_y \alpha n)$ sería igual al área $(abcd)$.

Por virtud del sistema propuesto, los impuestos bajo el sistema ordinario (área bajo curva punteada) serían superiores a los que se deben pagar bajo el sistema de prorroto (rectángulo rayado).

2. Producción agropecuaria—En esta sección se analiza el posible impacto de tributación en la producción del sector. Se da énfasis de nuevo al impuesto presuntivo a la renta; específicamente, se analiza si dicho instrumento puede utilizarse como medio para lograr un uso más eficiente de la tierra, y una mayor absorción de mano de obra.

Producción nacional y metas. El crecimiento real anual del sector agropecuario en la década de los sesenta apenas alcanzó 3.3%. Entre (1961-1969) se lograron tasas de 4.5%, mientras que para 1970 esta se redujo a 3.6% (12). Las perspectivas para 1971 son de una notable disminución debido principalmente al impacto del invierno (13).

El plan de desarrollo (14) calcula que para satisfacer la demanda interna de alimentos y materias primas al mismo tiempo de lograr incrementos del 20% anual en las exportaciones menores sin presiones en los precios, resulta necesario crecer al 5.4% anual.

Según el modelo utilizado por el INCORA (15), esta tasa de crecimiento sería la mínima necesaria para demandar mano de obra adicional y reducir el desempleo rural gradualmente para su eliminación antes de 1985, si se supone la menor alternativa de incremento en la oferta de trabajo o población económicamente activa en zonas rurales (16).

Tributación y producción. Normalmente, la tributación al elevar los costos de producción tiene un impacto negativo en esta, al eliminar de la producción aquellas firmas que en el margen apenas cubrían costos.

La literatura discute dos casos en los cuales el impacto de los impuestos en la agricultura no afecta la producción. Primero si el impuesto tiene como base las utilidades netas supernormales. El nivel óptimo de producción para cada firma no se vería alterado si el empresario produce con fines de maximizar sus utilidades (17). Segundo, cuando el impuesto se basa en el valor rentístico (18).

Se argumenta que un impuesto presuntivo a la renta agropecuaria tiene efectos positivos en la producción, ya que forzaría a aquellos productores ineficientes a cultivar sus tierras o a venderlas a productores más eficientes. Tal parece haber sido el razonamiento básico de Currie en las propuestas de 1950-1. Dicho efecto se da cuando las tierras están incultas o en casos en que la asignación o uso de la tierra es equivocado, en tal forma que una nueva asignación de recursos resulte en un mayor producto total.

Los estudios del Instituto Colombiano de Reforma Agraria (INCORA), muestran que la distribución de la tierra entre ganadería y agricultura continúa siendo ineficiente (19), y que la mayoría de las tierras potencialmente explotables están siendo totalmente subutilizadas, tal como se muestra en el cuadro número 2.

(12) Coyuntura Económica Nº 1, pp. 6.

(13) Coyuntura Económica Nº 2, julio de 1971.

(14) Departamento Nacional de Planeación, Plan Cuatrienal de Desarrollo —1970-73—.

(15) Instituto Colombiano de Reforma Agraria, Realidad rural y la reforma agraria como factor de cambio, Nov. 1970.

(16) CEDE, Proyecciones de la población económicamente activa, 1970.

(17) BAUMOL, Economic Theory and Operations Analysis.

(18) HASKELL-WALD, op. Cit.

(19) Realidad Rural, Op. Cit. Se dice textualmente que "bajo un análisis somero es fácil comprobar que la ganadería está ocupando una buena parte de las tierras agrícolas como en el caso del Valle y de la Sabana de Bogotá".

CUADRO N° 2
USO DE LA TIERRA EN COLOMBIA

Concepto	Total de extensión miles de hectáreas	Grado de subutilización de tierras
Area total	113.891	Area utilizada estudiada = .37
Area estudiada	69.000	área total Area utilizada estudiada = .61 área estudiada
Agrícola potencial estudiada	12.300	Area cultivada = .33 agrícola potencial estudiada
Area cultivada	4.000	
Ganadería potencial estudiada	30.000	Area ganadera = .59 ganadería potencial estudiada
Ganadería actual	17.690	
Bosques potencial estudiado	20.500	Area estudiada = .61 bosques potencial estudiado
No utilizable estudiada	6.200	

Fuente INCORA, *Realidad Rural* ... op. Cit. pp. 103-119.

Nota: Aunque este cuadro muestra que en efecto el uso de la tierra es ineficiente, varios puntos deben agregarse para calificar el impacto potencial de un impuesto de carácter presuntivo a la renta agropecuaria:

- Si lo que se requiere es alterar el uso de la tierra entre dos actividades, el fijar un impuesto a la ganadería en zonas 'inadecuadas' sería la solución más efectiva en el logro de una mejor utilización de la tierra entre actividades agrícolas y ganaderas.
- No parece obvio que la asignación eficiente (en el sentido agrológico) de la tierra se logre con un impuesto que subsidie los beneficios o utilidades privadas. No será el caso, precisamente, que dados los precios de los insumos y productos, la ganadería es precisamente la actividad más rentable. Y por lo tanto un impuesto de este tipo conllevaría aún más a tal tipo de actividades en tierras agrícolas.
- Finalmente, debe notarse que la medida puede repercutir negativamente en la producción y en el empleo, en la medida en que el crecimiento de la población obligue a los pequeños propietarios a utilizar más mano de obra (familiar) que la requerida para optimizar los beneficios privados. Esta objeción se eliminaría al permitir exenciones del impuesto a los predios de menores tamaños. En otras palabras, el logro de mayor renta-

bilidad privada no siempre conduce a mayor producción y utilización de mano de obra. En fincas de tipo familiar es posible que los beneficios privados sean inferiores al máximo porque se esté utilizando más mano de obra que la necesaria para tal fin.

3. Tributación y ahorro en el desarrollo económico—La tributación es un medio forzoso de ahorrar. La tributación a la agricultura así como a los otros sectores de la economía resulta necesaria como un medio de incrementar el volumen de ahorro en la economía. Aunque es verdad que dicho medio reduce el ahorro privado, el efecto neto sigue siendo positivo al ahorro (20).

Usando un modelo muy simple de tipo Harrod-Domar se puede calcular que para lograr tasas de crecimiento entre el 7% y 7.5% en el producto nacional, debe ahorrarse un porcentaje superior al 25% del producto nacional. Dado que en las condiciones actuales este nivel de ahorro no se da en la economía, resulta por lo tanto necesario recurrir al mecanismo fiscal como medio para lograr las metas deseadas (21).

Los estimativos del Plan de Desarrollo muestran que para cumplir los planes de inversiones públicas planeados y consistentes con un crecimiento de la economía de 7.5% se tendrían que incrementar los recursos fiscales en más de mil millones en el período (1970-1974). Esta es otra razón básica por la cual ha sido necesario reconsiderar la estructura impositiva al sector agropecuario. Sin embargo, la mayoría de este faltante se podrá obtener por la medida de unificación de la tasa de cambio petrolera.

(20) G. Perry y M. Martínez - *Tributación y capitalización social* - FEDESARROLLO, marzo de 1971.

- (21) $\frac{\dot{Y}}{Y}$ = Tasa de crecimiento del producto total.
- s = Propensión media al ahorro de la sociedad o porcentaje del producto nacional que se debe ahorrar.
- α = Relación marginal (capital-producto) o relación entre inversión e incrementos en el producto total.
- 1) $\alpha = 3.5 - 4.0$ (rango probable de acuerdo con relaciones obtenidas de las cuentas nacionales).
- 2) Ei la meta de crecimiento del producto $\left(\frac{\dot{Y}}{Y}\right)$ fluctúa entre 7.0% y 7.5%.
- 3) Entonces el rango de variación de s será de 24.5% a 30.0% dado que $s = \frac{\dot{Y}}{Y} \cdot \alpha$

Los ingresos fiscales provenientes de un impuesto presuntivo a la agricultura dependen fundamentalmente de la tasa escogida (véase capítulo III), de la cobertura (subsectores sujetos al impuesto), así como de los tributos que se eliminarían (imporrenta, etc.).

4. Tributación y distribución del ingreso—La distribución del ingreso aparece como meta explícita de desarrollo económico en el Plan del Gobierno (22). El mecanismo tributario es eficiente en el logro de esta meta. La progresividad del impuesto, así como el impacto del gasto gubernamental determinan la magnitud de efecto redistributivo (23).

El establecimiento de un impuesto presuntivo a la renta agrícola tiene efectivamente un impacto en la distribución del ingreso, ya que:

- Por su carácter progresivo y con exención para predios menores; redistribuye el ingreso a favor de los grupos menos favorecidos.
- Al aumentar la tributación agrícola en relación a la de otros sectores, redistribuye el ingreso en contra del sector agropecuario.
- Redistribuye el ingreso a favor de los agricultores más eficientes en términos de rendimientos privados y en contra de los que subutilizan la tierra.
- A largo plazo forzará a los productores menos eficientes a salir de sus tierras. En la medida en que los productores menos eficientes, en términos de rendimientos privados, sean los propietarios de predios de mayor tamaño, el impuesto actuará como mecanismo complementario a la reforma agraria en la redistribución de la tierra.

RESUMEN Y CONCLUSIONES

El concepto de equidad

- Oficialmente se ha declarado que los agricultores evaden \$ 700 millones anualmente. No se conoce la metodología de cálculo.
- El Informe Musgrave había establecido que la evasión era del 90% del impuesto sobre la renta y que prueba de tal circunstancia era que los agricultores solo tributaban 4% del impuesto, mientras generaban el 30% del valor agregado del país.
- Sin embargo, exigir igual tributación relativa entre sectores no cumple la norma de equidad tributaria. Con relación al valor agregado generado en el sector, la agricultura debe tributar menos

que otros sectores, bajo las siguientes circunstancias imperantes:

- a) La distribución del ingreso es desfavorable a la agricultura.
 - b) Cuando la participación de la mano de obra dentro del producto es superior a la de otros sectores.
- Diferentes impuestos tienen diverso impacto sobre la equidad. El impuesto a la renta ordinaria es relativamente equitativo, aunque no para los cultivos de tardío rendimiento, en los cuales la aplicación del impuesto origina dos inequidades: una debida a la imposibilidad de diferir costos para fines tributarios y otra por el carácter progresivo del impuesto.
 - Un sistema que permite eliminar esta última distorsión, es el de prorrateo. Se permite al productor calcular su gravamen sobre una renta gravable inferior a la observada, mediante la multiplicación de esta por un coeficiente inferior a uno y determinado para cada cultivo y edad de la plantación.

Tributación y producción agropecuaria

- La producción agropecuaria debe incrementarse en 5.4% anual para evitar inflación y eliminar gradualmente el desempleo. La política impositiva debe buscar no inhibir indebidamente el crecimiento del sector.
- Un impuesto presuntivo a la agricultura puede favorecer la producción en la medida en que castigue la subutilización de la tierra. En Colombia el 40% de la tierra está totalmente subutilizada.
- La mejor asignación de tierra entre actividades ganaderas y agrícolas se puede lograr mediante impuestos específicos a la actividad no deseada en ciertas zonas.
- Un impuesto presuntivo a la agricultura puede ser perjudicial a la producción en la medida en que los productores estén absorbiendo factores de producción más allá del punto de máximos beneficios. Tal resultado podría ser especialmente perjudicial al empleo. Esta situación se observa especialmente en parcelas de explotación familiar que estarían generalmente exentas del impuesto.

(22) D.N.P. Plan de Desarrollo, po. cit., Cap. 1.

(23) Musgrave, *The Theory of Public Finance*.

Tributación, ahorro y crecimiento

- El cumplimiento de las metas de crecimiento de la economía (7.5% del PIB) solo se podrán cumplir si el gobierno incrementa el ritmo de tributación. Tal necesidad surgirá posteriormente al año en curso, es decir, después de 1971.
- Se recomienda la vía de tributación para fomentar el ahorro interno, ya que el impacto neto de la tributación en el ahorro es positivo. Es decir, la disminución en el ahorro privado resultante de la tributación es inferior al aumento en el ahorro público.

Imposición agropecuaria y distribución del ingreso

- Un impuesto presuntivo a la renta agrícola redistribuye el ingreso en contra del sector agropecuario, en favor de la gente de más bajos ingresos, en contra de las tierras subutilizadas y en beneficio de los predios más mecanizados.
- El impacto final redistributivo no solo depende de la progresividad del impuesto sino también del impacto del gasto gubernamental.

ANEXO II-1

CONDICIONES DE EQUIDAD EN LA TRIBUTACION A LA RENTA AGROPECUARIA

Objetivo. Demostrar, si exigir al sector agropecuario que tribute impuestos a la renta por un monto similar con relación al valor agregado generado en el sector, que el logrado en otros sectores de la economía, resulta en una solución de equidad fiscal.

Definiciones:

- T_a = Impuesto del sector agropecuario.
- T_i = Impuesto de otros sectores.
- Π_a = Renta gravable del sector agropecuario.
- Π_i = Renta gravable de otros sectores.
- B_a, B_i = Porcentaje de rentas exentas en cada sector.
- Q_a = Valor de la producción del sector agropecuario.
- Q_i = Valor de la producción en otros sectores.
- V_a, V_i = Valor agregado generado en los sectores A, I.
- W_a, W_i = Salarios promedios en los sectores A, I.
- L_a, L_i = Número de trabajadores en A, I.

$$1) \quad \frac{T_a}{V_a} = \lambda \frac{T_i}{V_i}, \quad \lambda = 1$$

Aproximación a la condición de equidad intersectorial sugerida por Musgrave.

$$2) \quad \frac{T_a}{\Pi_a (1 - B_a)} = \frac{T_i}{\Pi_i (1 - B_i)}$$

Condición de equidad ordinaria que supone que los impuestos con relación a la renta gravable deben ser iguales en cada sector, al ajustarse por diferencia en la distribución del ingreso entre sectores. B_a, B_i , serían porcentajes de utilidades exentas.

$$3) \quad B_a = B_i$$

La distribución de ingreso entre sectores se supone constante. En la medida en que el ingreso medio sea más bajo en el sector agropecuario, la tributación debe ser inferior. Este supuesto se efectúa únicamente con el propósito de aislar otros factores de diferencia entre las dos definiciones.

$$4) \quad \lambda = \frac{\Pi_a}{V_a} \cdot \frac{V_i}{\Pi_i}$$

Condición necesaria para hacer las dos condiciones de equidades, equivalentes. Corresponde al factor de corrección que debe agregársele al modelo de Musgrave. En la medida en que $\lambda < 1$, la agricultura debe tributar menos que la industria relativamente y viceversa.

$$5) \quad \Pi_a = V_a - W_a L_a$$

Renta gravable agropecuaria (24).

$$6) \quad \Pi_i = V_i - W_i L_i$$

Renta gravable de otros sectores.

Reemplazando (5) y (6) en (4):

$$7) \quad \lambda = \frac{1 - \frac{W_a L_a}{V_a}}{1 - \frac{W_i L_i}{V_i}} < 1$$

Es entonces la condición necesaria para que el agro tribute relativamente menos que la industria con relación al valor agregado generado en el sector.

$$8) \quad \alpha_a = \frac{W_a L_a}{V_a}$$

Participación del trabajo en el producto agropecuario.

(24) Siendo que el análisis de esta sección es agregado, los principales costos no gravables son los de la mano de obra, ya que el capital y la tierra implican rendimientos gravables para sus propietarios. Esto es independiente del sistema de tenencia de la tierra, concentración del capital o sistema de explotación del predio.

$$9) \quad \alpha_i = \frac{W_i L_i}{V_i}$$

Participación del trabajo en el producto de otros sectores.

Reemplazando (8) y (9) en (7) y simplificando términos:

$$10) \quad \alpha_i < \alpha_a$$

O sea que para una menor tributación relativa en el agro, la condición necesaria es que la participación del trabajo en ese sector sea relativamente mayor que en otros sectores.

ANEXO II-2

TRIBUTACION A LA RENTA EN CULTIVOS DE TARDIO RENDIMIENTO

Objetivo. Encontrar un sistema de impuesto a la renta que no discrimine en contra de los cultivos de tardío rendimiento. Específicamente, se busca identificar las inequidades que se originan con el sistema ordinario de impuesto a la renta y encontrar soluciones al problema.

Definiciones:

- U_t = Utilidades realmente efectuadas en el período t.
- R_t = Utilidades ordinarias gravables en el período t, definidas como la diferencia entre los ingresos totales y los costos necesarios para generar esos ingresos en un año dado.
- C_t = Costos totales de producción en el período t.
- \bar{Y}_t = Ingreso anual equivalente gravable en el período t.
- i = Tasa de descuento (o tasa de interés en la economía).
- n = Período vegetativo del árbol en un cultivo dado.
- α = Edad de primeros años de producción del árbol para cada cultivo.
- T_t = Impuesto a pagarse ordinariamente en el año t.
- T'_t = Impuesto a sufragarse anualmente bajo alternativa propuesta.
- ty = Tasa efectiva promedio de impuesto a la renta para una renta gravable y,
- ot = Distribución de productividad por hectárea para un cultivo dado de edad promedio t. Se mide como cociente de la productividad promedio anual de un árbol de edad t con relación a la observada en la edad

$$\left(\alpha - (\alpha + 1) \right)$$

- T = Impuestos totales en términos de valor presente.
- R = Renta gravable total en términos de valor presente.
- U = Utilidades totales reales en valor presente.

A. Inequidad estructural . Identificación del problema y solución

El siguiente modelo demuestra cómo el no permitir deducir costos (incurridos durante el ciclo improductivo) con el fin de estimar la renta, origina una inequidad, que implica una tributación adicional a la causada en la tributación de cultivos transitorios. Es una inequidad que se identifica al medir los impuestos totales sobre las utilidades realmente percibidas para los dos tipos de cultivos, y que se origina en la diferencia entre la renta gravable y las utilidades reales. Para efectos del análisis se supone una estructura impositiva proporcional de tasa constante igual a t.

$$1. \quad ty = t$$

Tasa proporcional constante de impuestos a la renta.

$$2. \quad R = \sum_{t=1}^{t=n} \frac{R_t}{(1+i)^t} =$$

Valor presente de las rentas gravables ordinarias causadas en cada año.

$$3. \quad T = \sum_{t=1}^{t=n} \frac{T_t}{(1+i)^t} =$$

Impuestos totales en valor presente.

$$4. \quad U = \sum_{t=1}^{t=n} \frac{U_t}{(1+i)^t} =$$

Utilidades reales totales en términos de valor presente.

$$5. \quad \frac{T}{R} =$$

Tasa de tributación bajo el sistema ordinario.

$$6. \quad \frac{T}{U} =$$

Tasa real de tributación medida sobre utilidades reales.

$$7. \quad R = \sum_{t=1}^{t=\infty-1} \frac{R_t}{(1+i)^t} + \sum_{t=\infty}^{t=n} \frac{R_t}{(1+i)^t} = \sum_{t=\infty}^{t=n} \frac{R_t}{(1+i)^t}$$

La primera parte de la sumatoria es cero puesto que en los años ($t=0$, $t=\infty$) no hay producción y por lo tanto no hay ingresos. Además, no

existe un impuesto a la renta negativa que provea subsidios para este período donde solo se causan costos.

$$8. \quad U = \sum_{t=1}^{t=\infty-1} \frac{C_t}{(1+i)^t} + \sum_{t=\infty}^{t=n} \frac{U_t}{(1+i)^t} = \sum_{t=\infty}^{t=n} \frac{R_t}{(1+i)^t} - \sum_{t=0}^{t=\infty-1} \frac{C_t}{(1+i)^t}$$

$$9. \quad U = R - \sum_{t=1}^{t=\infty-1} \frac{C_t}{(1+i)^t} = R - C$$

O sea que las utilidades totales son inferiores a la renta gravable total en un monto equivalente al valor presente de los costos originados en el ciclo improductivo de la planta (C). Surge una inequidad ya que

fra sería el factor de corrección que restado a U_t , permitiría lograr una solución equitativa.

B. Inequidad por progresividad

El siguiente modelo identifica la inequidad originada en la progresividad del impuesto a la renta y presenta una alternativa de solución. Para efectos de simplificación se supone que la inequidad estructural no existe. Es decir, que los costos en el período improductivo de la planta se suponen nulos.

$$10. \quad \frac{T}{U} > \frac{T}{R}$$

O sea que la tasa real de tributación es superior a la que se tendría con cultivos anuales donde ($U = R$), y donde la tasa de tributación sería (T/R).

Dicha inequidad se corrige permitiendo al productor deducir un monto equivalente a C de sus utilidades logradas en el período productivo de la planta. Si se denomina C a un valor constante anual tal que resulta en un valor presente igual a C , esa ci-

$$1. \quad \bar{Y}_t = \frac{1}{n} \sum_{t=1}^{t=n} \frac{R_t}{(1+i)^t} =$$

Ingreso equivalente anual.

$$2. \quad \bar{Y}_t = \frac{1}{n} \left(\sum_{t=1}^{t=\infty-1} \frac{R_t}{(1+i)^t} + \sum_{t=\infty}^{t=n} \frac{R_t}{(1+i)^t} \right) = \frac{1}{n} \sum_{t=\infty}^{t=n} \frac{R_t}{(1+i)^t}$$

Al eliminar la inequidad estructural y por la estructura del sistema impositivo $R_t = 0$ para $0 \leq t \leq \infty$. Si además, los rendimientos anuales se suponen constantes $R_t = R$ y la tasa de descuento se suponen nulos.

O sea que el factor de corrección (γ) por el cual el productor debe multiplicar su renta gravable ordinaria para fines de tributación, estaría dado por el cociente entre el período productivo del árbol sobre el vegetativo. Tal factor está definido para cada cultivo.

Caso A

$$3. \quad \bar{Y}_t = \left(\frac{n-\infty}{n} \right) \bar{R} = \gamma \bar{R}$$

Si por otro lado, se supone que las utilidades anuales no permanecen constantes y varían de acuerdo con la productividad por edades del cultivo, entonces:

$$4. \quad R_t = R_0 (1 + ot)$$

$$5. \quad \bar{Y}_t = \frac{1}{n} \sum_{t=\alpha}^{t=n} R_0 (1 + ot) = \frac{R_0}{n} \sum_{t=\alpha}^{t=n} (1 + ot) = \gamma \cdot R_0$$

Este factor de corrección γ es algo más complicado pero identificable para cada cultivo porque la distribución ot está definida y constante para cada cultivo.

Finalmente, los impuestos por cancelarse en cada período serán:

$$T'_t = \left(t \ y_t \quad \bar{Y}_t \right) \cdot \frac{1}{\gamma}$$

CAPITULO III

EL IMPUESTO DE RENTA PRESUNTIVA

En este capítulo se analiza el impuesto presuntivo propiamente dicho, a la luz de los capítulos anteriores; es decir, de la experiencia internacional y colombiana, así como de los criterios y metas óptimas para la estructura impositiva nacional. Específicamente, se estudian los siguientes aspectos: estimación del valor de la tierra, exenciones, fijación de la tasa y tratamiento a los cultivos de tardío rendimiento.

El concepto de impuesto presuntivo a la renta. Básicamente, el impuesto presuntivo a la agricultura, comprende una imputación indirecta de la renta gravable. Se efectúa suponiendo una rentabilidad neta dada respecto al valor de la tierra. Esta última cifra se calcula según valores catastrales o por declaración del propietario. Otro sistema alternativo, denominado como *forfeit*, usado en Francia, imputa la renta gravable con base en la extensión del predio y una productividad por hectárea presunta. Esta productividad por hectárea es representativa de una finca típica de una región (25).

Valor de la tierra. Dos enfoques se pueden seguir para estimar el valor de la tierra:

- 1) Estimativos catastrales burdos o corregidos.
- 2) Declaración del propietario generalmente con derecho a compra del mismo por parte del gobierno.

Asimismo, se pueden efectuar combinaciones de los anteriores métodos. Por ejemplo, autoavalúo que tenga como base mínima el valor catastral.

Conceptualmente, el valor de la tierra debe reflejar el valor presente de las utilidades esperadas (26). Por lo tanto, debe incorporar el valor del *stock* de capital en forma de plantación en los cultivos de tardío rendimiento (27). La mejor aproximación a esta valoración la da el valor comercial de la tierra, neto de valorización por localización del predio.

El autoavalúo con derecho a recompra de los predios por parte del Estado, es un sistema que puede llevar a estimaciones cercanas al valor comercial. Sin embargo, es un método coercitivo, de difícil aceptación política y que por tales motivos no debe utilizarse sino como instrumento de segunda instancia.

Los registros catastrales sirven para este fin cuando están actualizados y reflejan el valor comercial neto de la tierra. Aun en casos en que esta situación ideal no se dé (como en Colombia), los avalúos pueden corregirse y prestar su fin satisfactoriamente. En efecto, los avalúos catastrales colombianos están por debajo del valor comercial (28); discriminan para efectos del impuesto en contra de los predios de menores tamaños (29) y no están actualizados totalmente.

Para evitar estas fallas deben efectuarse los siguientes pasos adicionales:

- 1) Reajuste de los valores según incrementos en el índice de precios durante los años desde el último registro catastral.
- 2) Eliminación (al menos del rango de variación) de los coeficientes según tamaños utilizados por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi.

(25) Musgrave, op. cit.

(26) Haskell - Wald, op. cit.; *Readings in the theory of taxation*, AEA.

(27) En Colombia esta valorización se incorpora en los estimativos catastrales del Instituto Geográfico Agustín Codazzi.

(28) Hershel los sitúa en 50% del valor comercial.

(29) Musgrave dice que los coeficientes de tamaños fluctúan entre 1.4 para predios menores y .77 para los menores respecto al valor catastral estimado.

La diferencia entre el valor catastral y comercial de la tierra no es problemática desde el punto de vista de equidad dentro del sector en la medida en que la subestimación sea igual relativamente para todos los predios (aun con correcciones como las sugeridas en el párrafo anterior). Por otro lado, la tasa presuntiva puede fijarse en forma tal que corrija la subestimación para fines de lograr una imposición equitativa respecto a la de otros sectores. Este ajuste se discute en la siguiente sección.

Determinación de la tasa. El valor (r) de la tasa de rendimiento es conceptualmente el parámetro más difícil de determinar en el funcionamiento de un impuesto de este tipo. Las propuestas anteriores sugieren en Colombia la fijación de tasas desde 15% hasta 6%. Se ha mencionado 10% comúnmente como la tasa más adecuada. Este rango de variación se origina no solamente en el mecanismo (sistema de valuación de las tierras), sino también en el tratamiento que se da a los aspectos de incertidumbre y mecanización. Estas diferencias repercuten en el logro de equidad en el sistema tributario y en el estímulo de la producción agrícola.

A continuación se presenta un cuadro que resume el rango de variación de dicha tasa. Se encuentra que en predios no mecanizados, esta debe fijarse alrededor del 10% y debe aumentar según el grado de mecanización. Los valores del cuadro se deducen de un modelo presentado en el anexo III-1 al final del capítulo.

CUADRO N° 3

ESTIMATIVOS DE TASA PRESUNTIVA

Propiedad	Tasa r		
	Mínima	Media	Máxima
Predios no mecanizados	6%	10%	16%
Predios mecanizados	9%	15%	23%

Metodología. Cabe anotar que los valores aquí presentados son resultado de un análisis que comienza por definir y cuantificar cuál debe ser la tasa para que exista equidad tributaria entre el sector agropecuario y otros sectores. Luego reajusta los valores iniciales de acuerdo con la mecanización del predio, por efectos de la subestimación de los valores catastrales del predio respecto a los comerciales y por el factor riesgo, característico de las actividades agropecuarias. Las cifras máximas y mínimas dependen del modelo, así como de los valores extremos asignados a los parámetros:

$$r = 10.0\% - 12.5\% = \text{Tasa básica.}$$

$$P = .6 - .8 = \text{Probabilidad de obtener los rendimientos agrícolas efectivamente.}$$

$$\lambda = .8 - 1.0 = \text{Relación entre el valor catastral y comercial del predio.}$$

$$\frac{PKK}{PHH} = 0 - .5 = \text{Costos de inversión anuales sobre el valor anual de arrendamientos (grado de mecanización del predio).}$$

Los valores promedios sugeridos por este modelo coinciden con los propuestos en la reforma Musgrave. Sin embargo, el valor superior en este modelo es aplicable a los predios más mecanizados. Este factor no fue tomado en cuenta en el Informe. Es interesante anotar el rango tan amplio de valores que surge al aplicar el modelo, lo cual sugiere la necesidad de tomar todos los factores en consideración. El anterior cuadro y modelo suponen que el agricultor o ganadero es propietario del capital y de la tierra. Es decir, que la renta gravable aquí estimada comprende los ingresos del capital y de la tierra.

Exenciones y excepciones. Dos puntos adicionales de importancia en el establecimiento de un impuesto presuntivo son las exenciones que el impuesto prevea y las excepciones ocasionales al pago del tributo.

Las exenciones se logran automáticamente en parte, ya que el impuesto sobre la renta prevé un límite de renta gravable exento. No obstante, desde el punto de vista de costos administrativos resulta conveniente eximir del proceso de declaración de renta a aquellos propietarios, que por virtud de su baja renta gravable imputada quedarían exentos del tributo. Esta exención puede tener como base:

- a. El valor catastral del predio.
- b. El tamaño de la finca.

El informe Musgrave optó por preferir la primera alternativa (exención de predios en menos de \$ 100.000.00). Se considera que tales predios generarían rentas gravables exentas de acuerdo con las tablas vigentes de impuestos a la renta. Se calcula que el 90% de los predios quedarían eximidos del

pago de impuestos, correspondiente al 60% de predios con avalúos catastrales realizados (30).

La alternativa de exencionar áreas en vez de predios de un valor catastral inferior a un monto dado tiene la ventaja de ser más fácil de controlar administrativamente. Tiene la desventaja de no ser completamente equitativo, ya que las mismas áreas pueden corresponder a capacidades productivas diferentes. Una exención de predios inferiores a diez hectáreas correspondería a exencionar 74% de los predios agrícolas (31).

Se denominan como 'excepciones ocasionales' a aquellos casos que prevea la ley para no exigir el tributo en un año dado. Dada la mecánica del sistema de impuesto presuntivo, se fuerza al productor a tributar independientemente de las utilidades realizadas. En la agricultura, el clima o las plagas pueden afectar las cosechas. Por lo tanto el impuesto presuntivo resulta inequitativo en estos casos. Varias soluciones son posibles:

a) Permitir en cada caso un derecho de 'excepción' a los agricultores. Tal solución tendría unos costos administrativos incalculables.

b) Únicamente autorizar por vía general para una región dada y en casos mayores tal exención. Dicha solución es la propuesta por el Comité Evaluador de la Reforma Agraria, y se complementa con la fijación de una tasa presuntiva 'baja', tal como se presenta en el caso D del modelo en el anexo III-1.

c) Permitir tal excepción únicamente y en forma permanente para tierras que sean declaradas inaptas para usos agropecuarios de todo tipo. Tal solución tiene el problema de que la tierra puede tener usos rentables diferentes a la actividad agropecuaria. Si la tierra no sirve absolutamente para nada, su valor catastral será muy cercano a cero y por lo tanto los impuestos resultarán despreciables.

Tratamiento para cultivos de tardío rendimiento. El tratamiento a cultivos de tardío rendimiento resulta inequitativo de no ajustarse la reglamentación al aplicarse el impuesto presuntivo a la renta agrícola. La inequidad tiene de nuevo dos componentes. En primer lugar, el cultivador se vería forzado a tributar durante los años en los cuales no ha tenido utilidades. En segundo lugar, en la medida en que el valor de la tierra refleje el stock de capital (tierra - trabajo - tiempo) en la plantación,

surge una inequidad equivalente a la discutida en el capítulo II sobre el impuesto ordinario a la renta. Es una inequidad resultante de la estructura progresiva del impuesto, en conjugación con un valor de la tierra incrementado durante la época más productiva de la plantación.

Varias soluciones a estos problemas se han planteado:

a) No exigir tributación durante el período improductivo del árbol. Solución sugerida por el Comité Evaluador de la Reforma Agraria.

b) Permitir que el pago de impuestos se difiera durante el período vegetativo de la planta.

c) Otorgar un subsidio tributario tipo C.A.T. proporcional al monto de inversión, según el período de maduración del árbol.

La solución (a) del Comité Evaluador permite eliminar el primer componente de inequidad, pero no el causado por el impacto de la estructura progresiva de impuestos y el aumento del valor catastral de la tierra en períodos de mayor productividad de la plantación.

La solución (b) aunque facilita al productor pagar el impuesto en los períodos en que sí tuvo utilidades, constituye en efecto la fijación de un impuesto a los cultivos de tardío rendimiento, relativamente mayor que el correspondiente a cultivos transitorios. Sería un desestímulo a tales cultivos y no soluciona ninguno de los componentes de la inequidad.

La última solución es conceptualmente la más indicada para eliminar las inequidades. De nuevo, el problema es determinar el monto indicado de subsidio para cada cultivo. En el Anexo III-2 se demuestra formalmente que el sistema sugerido en el capítulo anterior para el caso del impuesto ordinario a la renta adicionado a una corrección por la tributación exigida durante el período improductivo (componente 1), es un método adecuado de solucionar el problema.

RESUMEN Y CONCLUSIONES

— Para el establecimiento de un impuesto presuntivo a la agricultura, existen mayores dificultades en su mecánica operativa que en su estructura conceptual.

(30) Gillis, Malcom, A discussion paper on the possibilities and revenue potential of a presumptive income tax for agriculture, documento mimeografiado, agosto, 1970.

(31) Gillis, Malcom, op. cit. pág. 5.

- El valor de la tierra se puede calcular bien sea mediante estimativos del propietario o según valores catastrales. Esta última opción parece más indicada en Colombia por la relativa actualización del catastro, a pesar de no reflejar estos valores los avalúos comerciales. Deben ajustarse tales avalúos según la tasa de inflación y eliminar las distorsiones de los coeficientes de corrección, según tamaños utilizados por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi.
- El éxito de un impuesto de renta presuntiva está supeditado a la fijación de una tasa presuntiva (r) tal que:
 1. Logre equidad tributaria entre sectores.
 2. No desaliente la producción agropecuaria.
 3. No fomente indebidamente los métodos capital-intensivos de producción agrícola.
 4. Estimule los cultivos de tardío rendimiento.
 5. Tome en consideración el carácter 'incierto' de los rendimientos agrícolas.
 6. Dé confianza al agricultor de ser un valor fijo, que no se altera según los deseos de cada administración.
- En Colombia se han propuesto tasas que varían desde el 6% hasta el 15%. La tasa más frecuentemente sugerida es del 10%. Tal es el valor promedio que este estudio encuentra para la imposición de predios no mecanizados, donde el agricultor es dueño del capital fijo y de la tierra. En predios mecanizados la tasa promedio calculada fue de 15%. Sin embargo, estimativos más completos deben incorporar el impacto del factor riesgo, así como la diferencia entre los valores comerciales y catastrales de los precios, factores que parcialmente y en forma respectiva se anulan al incorporarlos en el modelo.
- Desde el punto de vista administrativo, así como del de distribución del ingreso, conviene establecer una exención para los predios de menores tamaños relativos. Es más recomendable que dicha exención se establezca sobre el valor del predio y no sobre el tamaño.
- Las excepciones al tributo surgen por incertidumbre de realizar beneficios esperados en las actividades agropecuarias. Se contempla permitir al agricultor en cada caso un derecho de 'rechazo' o prueba de que las utilidades no fueron realizadas.
- Otra alternativa (sugerida por el Comité Evaluador) consiste en reducir la tasa presuntiva para que refleje el valor esperado de las utilidades, y únicamente hacer excepciones en casos de fuerza mayor para regiones enteras.
- En forma similar al caso del impuesto ordinario sobre la renta, el impuesto presuntivo es inequitativo y actúa en contra de los cultivos de tardío rendimiento. Este tratamiento inequitativo tiene dos componentes: 1) Se obliga al productor a tributar en años improductivos. 2) Al variar el valor de la tierra con la productividad por edades de la plantación, exige tributación relativamente mayor a la de otros cultivos para rentas gravables imputadas similares en términos de valor presente.
- La solución de exencionar del impuesto presuntivo a los cultivos durante el período improductivo, únicamente evita el primer componente de equidad. El permitir al productor diferir sus obligaciones hacia el período productivo no resolvería la inequidad. Otorgar un subsidio tipo C.A.T., sí podría ser una solución eficiente, siempre que corrija las dos distorsiones. Una solución alternativa sería no cobrar impuestos durante la época improductiva y usar un sistema de prorrateo (tal como el sugerido en el capítulo anterior para el impuesto ordinario a la renta) para calcular la renta gravable 'equitativa' para estos cultivos.

ANEXO III—1

DETERMINACIONES DE LA TASA DE RENDIMIENTO (r) SOBRE EL VALOR DE LA TIERRA

Definiciones:

- Π_a = Renta gravable ordinaria del sector.
- Π'_a = Renta gravable imputada según el mecanismo de renta presuntiva.
- Q_a = Ingresos totales por venta de productos.
- PLL = Valor de sueldos y salarios pagados más insumos recurrentes: fertilizantes, fungicidas, etc.
- r = Tasa presuntiva de rentabilidad de la tierra.
- α = Participación del trabajo dentro del valor agregado sectorial.
- V = Valor imputado de la tierra.

MODELO

Caso A: $V =$ Valor de la tierra más capital fijo

1. $\Pi_a = Q_a - PLL =$ Definición de renta gravable ordinaria o sean utilidades más rendimiento del capital y la tierra (ingresos de los agricultores) menos costos (básicamente mano de obra).

2. $\Pi'_a = r \cdot V =$ Renta gravable imputada mediante sistema de renta presuntiva.

3. $\Pi_a = \Pi'_a =$ Condición de equilibrio que establece que las utilidades imputadas sean efectivamente iguales a las realizadas.

Reemplazando 1) y 2) en 3), se tiene que:

$$4. \quad r = \frac{Q_a - PLL}{V} = \frac{1 - PLL/Q_a}{V/Q_a} = \frac{1 - \alpha L}{(V/Q_a)}$$

Caso B: $V' =$ Valor de la tierra y capital adherido, excluyendo capital fijo en forma de maquinaria, etc.

$r' =$ Nueva tasa presuntiva.

La condición de equilibrio es que

1. $r' V' = Q_a - PLL$

2. $r' = \frac{Q_a - PLL}{V'} = \frac{Q_a - PLL}{V} \cdot \frac{V}{V'} = r \frac{V}{V'}$

O sea que la tasa que se debe cobrar debe ser equivalente a la encontrada en el caso anterior, multiplicada por el cociente entre el valor de la tierra incluyendo capital fijo sobre su costo excluyendo tal partida. Este factor es obviamente superior a la unidad.

Si se considera que el valor de la tierra debe reflejar el valor de los arrendamientos anuales y el costo de inversión, se tiene que para cada una de las definiciones V^* y V :

3. $V = \frac{PHH + PCK}{i}$

4. $V' = \frac{PHH}{i}$

Donde, $PHH =$ Valor anual de los arrendamientos.

$PCK =$ Valor anual de los costos de capital.

$i =$ Tasa de descuento.

5. $\frac{V}{V'} = \frac{PHH + PCK}{PHH} = 1 + \frac{PCK}{PHH}$

O sea que la tasa que se debe cobrar debe ser valor del cociente entre la participación de factores diferentes al trabajo dentro del producto total sobre la relación comúnmente llamada (capital/producto) que en la agricultura sería valor de la tierra sobre producción agropecuaria. Típicamente la participación de la mano de obra varía entre .50 y .60, mientras que la relación capital producto es aproximadamente 4. Esto implicaría que la tasa presuntiva debería fluctuar entre 10% y 12.5% al medirse sobre el valor de la tierra, incluyendo capital.

Este valor debe permanecer relativamente constante ya que el valor de la tierra incorpora la valorización del stock de capital en forma de plantación. En esta forma el valor de la tierra y la renta gravable se mueven paralelamente. (Véase última sección sobre cultivos de tardío rendimiento).

O sea que,

6. $r' = r \left(1 + \frac{PCK}{PHH} \right)$

Luego, al medir la tasa presuntiva sobre el valor catastral de la tierra, excluyendo el capital fijo, debe cobrarse una tasa superior e igual a la tasa base (r) multiplicada por un coeficiente igual a uno más los costos de inversión (ingresos del capital) sobre costos de arrendamientos (ingresos por el uso de la tierra). Mientras más mecanizado el predio, mayor la tasa presuntiva.

La conclusión es clara: la tasa de renta presuntiva depende de la mecanización del predio. Predios mecanizados deben pagar una tasa más alta. En la medida que se adopte una tasa r fija (y arbitraria) lo que se fomenta no es un uso más eficiente de la tierra como lo sugería Currie, sino que se incentiva la mecanización. Tal procedimiento sería naturalmente contrario a la política gubernamental de promover técnicas intensivas en mano de obra. Únicamente, la fijación de una tasa presuntiva flexible de acuerdo con el grado de mecanización o al menos

de dos tasas, una para cultivos no mecanizados y otra para cultivos mecanizados sería equitativo y acorde a las metas del gobierno.

La idea de que la tasa presuntiva (r) debe ser igual a los proyectos marginales en la industria o la industria o a la rentabilidad media, en la industria (lo que dan las acciones) se sugieren equivocadas mediante el modelo anterior.

Caso C: Incorporación del factor de incertidumbre

Se argumenta como objeción al impuesto el hecho de que este se debe pagar independientemente, de si los beneficios se han realizado. Es decir, se le critica el que no tome en consideración la incertidumbre característica en las labores agrícolas. Tal factor se puede incluir en las siguientes formas:

a) Permitiendo al agricultor 'reclamar' en aquellos años en que los resultados no hayan sido halagadores. Tal solución se discutió en el texto.

b) Disminuyendo la tasa presuntiva r para que refleje 'el valor esperado' de las utilidades normales promedio. Tal es la solución recomendada por el Comité Evaluador de la Reforma Agraria.

P = Probabilidad de que las utilidades ordinarias efectivamente se realicen. En este caso la condición de equilibrio (eq. 1-Caso B) se cambiaría por:

$$1. \quad r' V' = P (Q_a - PLL)$$

y la solución final sería:

$$2. \quad r' = r \left(1 + \frac{PKK}{PHH} \right) P$$

Implícitamente al sugerir una tasa r' de 6%, el Comité Evaluador presume que el valor mínimo de P es 60%. Esta forma de incorporar el factor de incertidumbre es muy aproximada.

Caso D: Divergencia entre el valor comercial de la tierra y el valor catastral

En la sección anterior se anotó que existen diferencias entre el valor comercial de la tierra y el valor catastral. Se calcula que estos últimos apenas alcanzan al 80% del valor comercial. Tales diferencias no afectan la equidad intrasectorial, en la medida en que el grado de diferencia sea uniforme (aun después de corregirlas por factores de tamaño e inflación).

Para efectos de determinar la tasa r , se necesita un valor de la tierra V , que refleje efectivamente el valor presente de los costos de arrendamientos y de capital (o visto desde el punto de vista del pro-

pietario, que refleja las utilidades esperadas de tales insumos). Esto es así, pues el concepto de renta gravable se define como la diferencia entre los ingresos totales menos los costos necesarios para generar tales ingresos.

Esto implica que debe ser el valor comercial el que sirva como base del impuesto. Si se define:

$$1. \quad V = \lambda VC$$

$$2. \quad V' = \lambda V'C$$

donde:

$VC, V'C$ = Valor comercial de la tierra incluyendo y sin incluir el valor del capital fijo, respectivamente.

λ = Porcentaje de diferencia entre los estimativos comercial y catastral.

La definición de la tasa presuntiva r sería.

$$r' = \left(\frac{r \cdot P}{\lambda} \right) \left[1 + \frac{PKK}{PHH} \right]$$

ANEXO III—2

METODO DE TRATAMIENTO EQUITATIVO A CULTIVOS DE TARDIO RENDIMIENTO BAJO UN SISTEMA DE IMPUESTO PRESUNTIVO A LA AGRICULTURA

Definiciones:

R_t = Utilidades ordinariamente gravables en el período t

\bar{Y}_t = 'Ingreso anual equivalente gravable' en el período t

n = Período vegetativo del árbol

α = Edad del primer año de producción

T_t = Impuestos ordinarios pagados en el año t

$T't$ = Impuestos bajo régimen presuntivo que deben ser pagados en el año t

t_y = Tasa efectiva promedio de impuesto a la renta

r = Tasa presuntiva de impuesto a la renta

V_t = Valor del predio en el período t

Π'_{ot} = Utilidades gravables imputadas por el sistema de renta presuntiva

R = Utilidades totales en valor presente

MODELO

Caso A: El valor de la tierra (V) excluye la valorización debido al stock de capital en forma de plantación. La estructura impositiva es proporcional. La tasa de rendimiento, nula.

1. $\Pi'_{at} = R_t$ Condición de eficiencia en el sistema presuntivo. Las utilidades imputadas deben ser iguales a las realizadas.
2. $V_t = \bar{V}$ Valor de la tierra se mantiene constante
3. $R_t = \bar{R}$ Renta gravable anual se mantiene constante
4. $T_t = ty \cdot \bar{R}$ Impuestos anuales bajo sistema ordinario
5. $T'_t = ty \cdot r \bar{V}$ Impuestos anuales bajo régimen presuntivo
6. $T_t = ty \bar{R} = (n - \alpha) \cdot ty \bar{R}$ Impuestos totales a pagarse por sistema ordinario.
7. $T'_t = ty \cdot r \bar{V} = ntyrV$ Impuestos totales mediante régimen presuntivo.
8. $T'_t = \frac{nr ty V}{(n - \alpha) ty} = \frac{n}{n - \alpha}$

Luego, el impuesto presuntivo es inequitativo en la medida en que exige tributación en los años donde no se han tenido utilidades, además de la inequidad normal que se causa con el impuesto progresivo a la renta. Con base en este resultado, se juzgan a continuación las políticas propuestas para solucionar la inequidad:

a) No se cobran impuestos en años improductivos ($0 - \alpha$)

Entonces el impuesto presuntivo se igualaría al impuesto ordinario sobre la renta.

b) Se permite diferir las obligaciones hacia el futuro.

En este caso se incrementaría el impuesto en los años ($\alpha - n$) en $(\frac{\alpha ty \cdot r \cdot V}{n})$ anualmente.

Por lo tanto, los impuestos efectivos anuales serían:

$$ty \bar{R} (1 + \frac{\alpha}{n}) > ty \bar{R}$$

O sea que la tributación se incrementaría con relación al caso en que se efectuara por el método ordinario de impuesto a la renta. No se eliminarían ninguno de los componentes de la inequidad.

c) Se otorga un subsidio proporcional al valor de la inversión.

Si el subsidio en términos de valor presente iguala la tributación que se efectúa en el período ($0 - \alpha$), entonces apenas corregiría parcialmente la distorsión en contra de los cultivos de tardío rendimiento. Es decir, saldría equivalente al sistema ordinario de impuesto a la renta y a la solución (a).

Si el subsidio además de equivaler a las obligaciones causadas en el período ($0 - \alpha$) toma en cuenta la inequidad normal surgida en el impuesto a la renta, entonces corregiría la inequidad total. Este segundo caso se trata a continuación.

Caso B: El valor catastral V refleja la valorización debida al stock de capital en forma de plantación. La estructura impositiva es progresiva.

En este caso, el valor de la tierra fluctúa con la productividad por edades de la plantación. En forma análoga al caso del impuesto ordinario sobre la renta, los cultivos permanentes tributarán proporcionalmente más que los transitorios en casos en los cuales se generan rentas gravables similares. El sistema de prorrateo sugerido en el capítulo II, será asimismo aplicable en este caso.

CONCLUSIONES FINALES Y RECOMENDACIONES

El impuesto presuntivo a la renta del sector agropecuario es un instrumento que permite evitar la evasión fiscal, incrementar la equidad tributaria, aumentar el ahorro nacional, estimular la producción agrícola y mejorar la distribución del ingreso. El logro simultáneo de estas metas está condicionado a un cuidadoso diseño de la ley, que contemple entre otras, las siguientes recomendaciones derivadas del presente estudio:

- El impuesto debe sustituir al impuesto vigente sobre la renta y complementarios, incluyendo el impuesto al patrimonio y al de exceso de utilidades. Asimismo, se deben eliminar los impuestos especiales que recaen al sector ganadero.
- Por la alta tributación al ingreso cafetero y su eficiente administración, el impuesto debe excluir las rentas provenientes de esta actividad; no así para las actividades complementarias al café en predios cafeteros. Para estas actividades debe aplicarse el impuesto en forma modificada.

El impuesto debe contemplar exenciones para los predios de menores tamaños, preferiblemente escogidos con base al valor catastral del predio y no según el tamaño.

- El avalúo de las tierras para fines de calcular la renta gravable, debe basarse en avalúos catastrales y no en autoavalúos. Con este fin, los avalúos vigentes en Colombia, deben corregirse según el costo de vida para actualizarse y eliminar los factores de tamaño, tal como se explica en el texto.
- La tasa de rendimiento debe fijarse alrededor del 10% para predios no mecanizados e incrementarse hasta 15% para predios mecanizados. Otra alternativa sería mantener una tasa básica de 10% para todo predio en conjunto

con el impuesto progresivo al patrimonio neto. Es importante que las tasas sean fijas y no se puedan alterar por el arbitrio de una administración u otra.

- A nuevos cultivos de tardío rendimiento debe dársele un tratamiento especial para fines de este impuesto. Dicho tratamiento debe contemplar que no se deben cobrar impuestos durante el período improductivo de la plantación y además, evitar la inequidad surgida por la progresividad del impuesto.

LA BOLSA DE BOGOTÁ

MERCADO DE JULIO, AGOSTO Y SEPTIEMBRE DE 1971

Información a cargo de los señores Restrepo Olarte & Esguerra Ltda., miembros de la Bolsa de Bogotá.

Este trimestre fue de baja en las cotizaciones y merma en el volumen de operaciones. Cada día se acentúa la tendencia a llegar al fondo de los precios, y en algunas acciones se observa el hecho de que a una caída sensible sigue sin demora la consiguiente reacción; pero la presión de vendedores urgidos vuelve a forzar el mercado y no permite la estabilización ni lo que sería su consecuencia lógica, la reacción franca de los precios. Otro fenómeno paralelo es la reducción del volumen en las transacciones, en la cual hay mayor resistencia a vender a precios bajos que una falta de demanda, porque la presión de la oferta no es angustiosa ni siquiera apresurada.

El valor de las operaciones de cada uno de los tres meses y la comparación del trimestre con el anterior se exponen en las cifras que van a continuación:

Operaciones en julio	\$ 110.908.261.03
Operaciones en agosto	87.013.055.21
Operaciones en septiembre	88.219.242.87
Total del trimestre	\$ 286.140.559.11
Suma del anterior	\$ 293.665.862.53
Disminución	\$ 7.525.303.42

El índice de precios con base en 1968 igual a 100, dio las siguientes cifras para los últimos seis meses, las cuales sirven para hacer una comparación lógica, ya que el cambio empezó justamente desde el mes de abril en adelante:

1971—Abril	111.4
Mayo	112.0
Junio	104.6
Julio	107.2
Agosto	105.3
Septiembre	101.1

ACCIONES BANCARIAS

Banco de Bogotá—Máximo \$ 13.20 y mínimo \$ 11.50; en el trimestre anterior \$ 14.50 y \$ 12.00.

Banco de Colombia—Fluctuaron entre \$ 10.40 y \$ 8.50 (antes \$ 10.45 y \$ 9.50).

Comercial Antioqueño—Máximo \$ 30.25 y mínimo \$ 26.80; los precios en el trimestre anterior fueron de \$ 31.65 y \$ 28.00.

Industrial Colombiano—Fluctuaron entre \$ 17.80 y \$ 16.40. En el anterior \$ 16.60 y \$ 16.00.

Comercio—Se cotizaron de \$ 5.90 a \$ 6.40 y antes \$ 7.00 y \$ 6.45.

Grancolombiano—Máximo \$ 9.25 y mínimo \$ 8.50. En el trimestre anterior \$ 9.30 y \$ 8.40.

Nacional—Máximo \$ 12.36 y mínimo \$ 11.80. Cifras del trimestre anterior: \$ 12.36 y \$ 11.86.

Occidente—Unico precio a \$ 12.00, lo mismo que en el ejercicio anterior.

El siguiente cuadro agrupa estos datos y muestra además los promedios en cada uno de los tres meses: