

EL SISTEMA IMPOSITIVO EN LA AGRICULTURA DE LAS ECONOMÍAS EN PROCESO DE DESARROLLO¹

Haskell P. Wald

(Banco de la Reserva Federal de Nueva York)

La necesidad de ingresos de las naciones subdesarrolladas que intentan acelerar su crecimiento económico son abrumadoras, dada la reducida capacidad gravable y otros obstáculos formidables que entorpecen la recaudación de los impuestos. Por consiguiente, esos países deben encontrar medios prácticos para canalizar virtualmente todas las fuentes posibles de ingresos, con el propósito particular de movilizar los ahorros adicionales que permitan financiar una mayor tasa de formación de capital. No obstante, deben también permanecer en guardia constante contra aquellas políticas fiscales que, al impulsar ciertos segmentos de la población hacia una miseria más acentuada o al contrarrestar incentivos económicos deseables, frustrarían una expansión económica sostenida. Por esas razones de peso, la planeación fiscal racional, en oposición a la aplicación directa o ciega aceptación de las medidas fiscales tradicionales, merece la primera prioridad en la agenda de la administración y gobierno de las economías en proceso de desarrollo.

Para el economista, el punto de partida de la planeación fiscal racional es la jerarquización de amplios grupos del gasto privado y público con propósito de inversión y gastos corrientes, en la escala de prioridades nacionales. Sobre la base de semejantes prioridades pueden formularse juicios adecuados respecto a la magnitud y localización del poder adquisitivo de prioridad relativamente pequeña (esto es, de la capacidad para pagar impuestos), que podría desviarse del sector privado hacia el gobierno, con ciertas ventajas económicas. El propósito final del proceso pago de impuestos-gastos, tal y como lo concibe el economista, es el perfeccionamiento de la asignación y uso globales de los recursos productivos de un país.² Salvo cuando provienen de fondos que de otra manera permanecerían ociosos, los impuestos liberan recursos de uso privado, mientras los gastos del

¹ Este documento es, en general, una reproducción de las ideas y principios políticos presentados por el autor en su libro, *Taxation of Agricultural Land in Underdeveloped Economies* (Harvard University Press, Cambridge Mass., 1959) y en *Papers and Proceedings of the Conference of Agricultural Taxation and Economic Development*, International Program in Taxation, Harvard Law School (Cambridge, Mass., 1954), editado por el autor. Amplias referencias bibliográficas están contenidas en esas dos obras y no se repiten aquí. Los puntos de vista expuestos en este artículo son del autor y no deben ser considerados como los del Federal Reserve Bank of New York. El autor elaboró este resumen especialmente para EL TRIMESTRE ECONÓMICO. (Versión al Castellano de Juan Broc.)

² Los funcionarios públicos responsables de la política fiscal deben adoptar, naturalmente, un concepto más amplio del proceso del gasto público, considerando los objetivos políticos y sociales.

gobierno obtienen recursos con fines gubernamentales. Al encauzar recursos de necesidades de prioridad baja a otras de alta prioridad, de acuerdo con la jerarquía estipulada de los gastos, el proceso ingresos-egresos es capaz de promover el bienestar económico y, si está debidamente planeado, también el desarrollo económico. Desde el punto de vista ideal, solamente los gastos privados menos necesarios debieran reducirse a través de impuestos, en tanto que los gastos gubernamentales debieran ordenarse siempre con el propósito de que se lograra el mayor beneficio para la comunidad.

El presente trabajo estudia en forma general, sin concentrarse en determinado país en particular, la capacidad gravable del sector agrícola y los medios para canalizar esa capacidad con propósitos gubernamentales. Los estudios fiscales por sectores, además de ser útiles para la planeación fiscal de todos los países, son un requisito primario de las economías en proceso de desarrollo. Esto se debe a que los estudios de este tipo son indispensables como complemento de la planeación del desarrollo económico, la que ha de organizarse, necesariamente, por sectores. De hecho, las principales transferencias de recursos dentro de un sector y de uno a otro de ellos, necesarias para acelerar el desarrollo, deben efectuarse principalmente a través de instrumentos fiscales, ya que es ésta la mejor forma de evitar una inflación violenta.

No es preciso comentar más la importancia fundamental de la distinción entre los sectores agrícolas y no agrícolas para la planeación del desarrollo y la política fiscal. Los dos sectores requieren evidentemente una consideración por separado en vista del marcado contraste que existe entre ellos no sólo con respecto a sus características económicas sino también en relación con sus rasgos estructurales, institucionales, culturales y hasta demográficos. Como era de esperarse, esta diferenciación por sectores afecta las leyes fiscales de todo los países en donde el sector agrícola tiene cierta importancia.

En la primera parte del presente trabajo, se aplica el concepto que tienen los economistas del proceso ingresos-egresos en general al problema especial de fijar las metas de las recaudaciones de la agricultura en las economías en proceso de desarrollo. A continuación se revisan los métodos actuales seguidos para la imposición fiscal en la agricultura en dichas economías. Las conclusiones sugieren los perfeccionamientos que podrían introducirse en los métodos para convertirlos en instrumentos más eficaces de financiamiento del desarrollo.

LA CAPACIDAD FISCAL GRAVABLE DEL SECTOR AGRÍCOLA

La capacidad tributaria es inherentemente difícil de medir. Una razón de ello es, como ya se ha indicado, que depende de los propósitos del gasto público. Puede no existir capacidad alguna para el financiamiento de gastos de

baja prioridad —debido sencillamente a que los fondos pueden servir a necesidades de prioridad más alta si se dejan en manos de particulares— y ser, sin embargo, amplia para los programas esenciales del gobierno. De hecho, la capacidad tributaria puede encontrarse aun en lo que generalmente se considera como gasto privado de subsistencia, siempre y cuando los fondos sean necesarios para financiar servicios públicos vitales (por ejemplo, higiene y salubridad) y siempre y cuando el gasto privado esencial esté fuera del alcance del brazo fiscal del gobierno. En segundo lugar, la medición es difícil por el elemento subjetivo implícito en las decisiones con respecto al carácter esencial del gasto privado y público y las ventajas correspondientes del consumo corriente y la inversión. Las decisiones en cuestión deben responder a las preferencias expresadas en las urnas electorales y no a las formuladas en el mercado. ¿Qué es más esencial: mejorar la dieta o construir escuelas? ¿Mejorar la vivienda o construir mejores carreteras? Frente a esas preguntas los funcionarios públicos siempre pueden refugiarse en una solución estrictamente pragmática, elevando los impuestos hasta alcanzar los límites administrativos o políticos prácticos, o hasta que tengan lugar repercusiones económicas adversas. Este método podría tener éxito, pero el economista no estará satisfecho si no intenta una comprobación analítica.

Aspectos cuantitativos

Para conocer la capacidad tributaria del sector agrícola pueden correlacionarse e interpretarse varias clases de información en el contexto de un plan de desarrollo. Esperar contestaciones cuantitativas definitivas es esperar demasiado, pero el cálculo de índices de capacidad, por burdos que sean, particularmente cuando esas estimaciones ayudan a aclarar puntos conceptuales, permitirían el progreso de la planeación fiscal en muchos países.

En el nivel estadístico más elemental, existen datos sobre la magnitud de la población agrícola. Salvo contadas excepciones, en las naciones subdesarrolladas, la gran mayoría de la población —quizá entre el 60 y el 75 %— pertenece al sector agrícola. La importancia directa de este tipo de datos, en relación con cuestiones de capacidad tributaria queda limitada a un impuesto *per capita*, naturalmente poco práctico, salvo a una tasa muy baja, aunque las estadísticas demográficas sirven de base para deducciones ulteriores.

Las estadísticas de ingreso, de preferencia clasificadas por amplios grupos de ingreso dentro de cada sector económico, son los datos más importantes para elucidar los puntos referentes a la capacidad tributaria. En general, la participación de la agricultura en el ingreso nacional está muy lejos de ser proporcional a su población en los países subdesarrollados. De acuerdo con estimaciones ampliamente aceptadas, el promedio del ingreso

per capita (en efectivo y en especie) de la agricultura oscila entre una cuarta y quinta parte del promedio no agrícola. Esas proporciones del ingreso, combinadas con las anteriores relaciones sobre la población, dan por resultado un margen de 30 a 50 % que corresponde a la proporción que el ingreso agrícola representa en el ingreso nacional de los países subdesarrollados.³ El límite máximo de dicho margen es quizá aplicable al caso de gran parte de las naciones muy pobres. La participación de la agricultura en el ingreso es una norma apropiada que debe usarse en la planeación fiscal cuando la política consiste en disponer de impuestos totales directos e indirectos proporcionales al ingreso de cada sector económico.

Con base en la escasa información disponible con respecto a las fuentes de ingresos fiscales por sectores económicos, la proporción de la carga total tributaria existente asignable a la agricultura parece ser, en general, considerablemente inferior al margen de 30 a 50 % que corresponde a su participación en el ingreso de la mayoría de los países subdesarrollados. Sin embargo, esto no significa necesariamente que la agricultura está menos gravada en comparación con otros sectores, puesto que esos países tal vez no persiguen una política impositiva proporcional. De hecho, el atractivo de esta última meta como sistema fiscal ideal parece ser insignificante, salvo en el caso poco común de una nación donde las desigualdades del ingreso entre la población son pequeñas. El argumento teórico más convincente a favor de la proporcionalidad reconoce el carácter deseable de un ingreso mínimo libre de impuesto para todos, reconociendo así la ausencia de capacidad tributaria en los grupos inferiores de la escala de ingresos, por lo que la imposición proporcional se limita a gravar los ingresos superiores a ese mínimo. Dentro de esta última limitación, la estructura global de la tributación fiscal se desviaría considerablemente de una distribución proporcional basada en el ingreso total de cada persona.

Como la disparidad usual entre el ingreso *per capita* de la agricultura y de la industria es del orden de uno a tres o uno a cuatro, la participación de la agricultura en el ingreso nacional habrá de sobrestimar con toda seguridad la capacidad tributaria relativa. Para corregir la sobrestimación, puede considerarse una exención individual mínima al calcular la capacidad tributaria, como se sugirió antes, o bien postularse una razón gradualmente creciente de la capacidad tributaria respecto al ingreso. Si se opta por el primer método, la exención mínima, que debe establecerse en relación a la esencialidad marginal del gasto gubernamental y a la disponibilidad de otras fuentes de ingresos, no necesita calcularse en términos *per capita*, sino que puede tomar en cuenta las diferencias que existen entre adultos y menores de edad, reconociendo así el hecho de que el costo de la vida familiar no aumenta proporcionalmente con la magnitud de la

³ Pocos países necesitarían descansar en el burdo proceso de estimación ilustrado, ya que la mayoría posee sus propias estadísticas sobre ingreso nacional, que indican la aportación del sector agrícola.

familia. Además, convendría suponer una escala menor de exenciones para la agricultura que para otros sectores, ya que las necesidades básicas mínimas en muchos grupos de bienes indispensables —alimentos, ropa, transporte, distracciones, etc.—, son menores en las comunidades agrícolas que en otras partes. De acuerdo con el segundo método, la tasa de progresión elegido como meta habrá de estar de acuerdo no sólo con una norma aceptable de equidad entre los contribuyentes, sino también con la necesidad de evitar efectos económicos dañinos. Debe observarse que ambos métodos implican por lo menos una estructura fiscal global moderadamente progresiva como meta de la política.

En un estudio de carácter general como éste sería perder el tiempo dedicarse a efectuar estimaciones hipotéticas para ilustrar la aplicación de las sugerencias anteriores, puesto que las normas que se favorecerían en diferentes países son imposibles de prever. Con toda probabilidad, hasta un país pobre que intente efectuar las estimaciones tropezaría con el hecho de que difícilmente podría permitirse ignorar la capacidad tributaria de su sector agrícola, aun cuando ésta representara sólo una pequeña fracción de la participación proporcional del sector en el ingreso. Sostener que los ingresos manifiestamente reducidos que existen en casi todos los sectores agrícolas de los países subdesarrollados no dejan margen para la capacidad tributaria podría ser intuitivamente atractivo, pero no parece estar en concordancia con una evaluación realista de prioridades. Los que adelantan este argumento ignoran quizá la distribución invariablemente sesgada del ingreso dentro de la agricultura; o de otra manera tal vez estén asignando una menor prioridad a los programas gubernamentales y en particular a la inversión pública que generaría una mayor producción agrícola, de lo que parece coherente dados los requisitos de la mayoría de esos países.

En términos generales, las restricciones fiscales del gasto gubernamental de la mayor parte de las naciones incipientemente desarrolladas no provienen del agotamiento total de su capacidad tributaria, según la definen los economistas, sino más bien de las grandes dificultades prácticas que surgen al querer absorber la capacidad disponible. Probablemente existen en esos países y en cualquier sector económico muchos casos en que la capacidad tributaria no se aprovecha. Los ejemplos de imposición fiscal excesiva, cuando se les examina detenidamente, puede atribuirse en general a la selección indebida de los instrumentos fiscales, a la planeación deficiente del presupuesto gubernamental o a una pobre administración, y no a un recargo fiscal global extraordinariamente exagerado.

Aspectos propios de las definiciones

La base más satisfactoria y ampliamente aceptada para la carga impositiva es el ingreso neto, en virtud de que ofrece una medida completa del

bienestar económico de una persona. La definición más apropiada con este propósito es el valor total del consumo de una persona durante determinado periodo, aumentado o reducido por el cambio en su riqueza neta. La posesión de riqueza (tangible e intangible) tiene su propia utilidad para medir la capacidad tributaria, aunque principalmente como un medio para compensar las deficiencias observadas en el criterio del ingreso neto, más que como una norma general.

En la legislación del impuesto sobre la renta, la base fiscal queda a menudo limitada al ingreso que obtiene el individuo a través de transacciones mercantiles, quedando exento así el valor de los bienes y servicios producidos y consumidos (o invertidos) por la misma unidad familiar. Esta última exención puede ser una necesidad administrativa para el impuesto sobre la renta, pero es inadecuada cuando el ingreso se utiliza para medir el bienestar económico. En las economías agrícolas de subsistencia predominantes en las naciones subdesarrolladas, quizá las dos quintas partes o más del ingreso del sector pueden representar únicamente los alimentos producidos en casa. Si se toma en consideración el valor imputado de la vivienda ocupada por su propietario, el combustible reunido por las unidades familiares y las mejoras efectuadas por los propietarios en sus posesiones, la proporción no monetaria de los ingresos agrícolas es considerablemente mayor. En el sector no agrícola, por otra parte, la proporción no monetaria es bastante reducida.⁴

Si la capacidad tributaria ha de determinarse con base en la suma de los ingresos monetario y no monetario, la base fiscal deberá incluir también ambos tipos de ingresos. Como se demostrará más adelante, el impuesto que grava a la tierra se adapta inmediatamente al amplio concepto del ingreso —y es más adaptable, de hecho, que un ingreso sobre la renta—. Otras cargas fiscales que pueden imponerse directa o indirectamente al sector agrícola —como los impuestos a las ventas, los impuestos mercantiles y los derechos de exportación— tienen forzosamente un impacto restringido sobre las transacciones comerciales.

En vista de la conveniencia de proteger los niveles de vida de los grupos de menor ingreso en la mayor medida posible, cabe preguntarse si la capacidad tributaria del sector agrícola podría sondearse con precisión utilizando sólo el ingreso monetario, sin considerar el no monetario. Es evidente que los agricultores que producen alimentos básicos reservarán una porción suficiente de su producción para las necesidades de su familia, antes de vender sus cosechas en el mercado; además, los agricultores que producen otras cosechas apartarán frecuentemente cierta extensión de sus tierras

⁴ The Taxation Enquiry Commission, 1953-54, Gobierno de la India, presentó una estimación que revela que el 45 % del gasto total de los consumidores del sector rural (comparado con 10 % en el sector urbano) estaba al margen del sector monetario de la economía de la India. El porcentaje disminuye a medida que aumentan los niveles del gasto.

para tener en ella un jardín. Esos casos sugieren una posible semejanza entre la exención del ingreso no monetario y las exenciones personales que ofrecen los impuestos sobre la renta neta.

No se cometerían serias injusticias con la gran masa de agricultores de muchos países si se usara un patrón de ingreso monetario para determinar la capacidad tributaria. Sin embargo, este enfoque no puede aprobarse sin más, por varias razones. El sector no monetario de la agricultura no puede siempre indentificarse con una vida de mera subsistencia. De hecho, la vida suntuosa muy bien puede sostenerse sobre bases no monetarias, consumiendo alimentos en grandes cantidades, usando telas tejidas y elaboradas en casa y empleando sirvientes y otras clases de personas retribuidas en especie. Además, sucede a veces que se dispone de alimentos en exceso del consumo y que éstos no llegan nunca a los mercados por falta de incentivos económicos (éstos pueden debilitarse por el sistema impositivo) por servicios deficientes para la comercialización de los productos. Finalmente, en aquellas regiones del país en donde la producción agrícola se orienta hacia el mercado, los agricultores pueden optar por especializarse en cosechas de tipo monetario y adquirir los cereales y otros productos básicos en el mercado. Esos agricultores necesitan de un ingreso monetario considerable tan sólo para hacer frente a sus necesidades de subsistencia. En todos los casos en que el ingreso no monetario está distribuido en forma desigual entre la población, su exclusión de la base fiscal implicaría una desviación de la norma apropiada para medir la capacidad tributaria.

Aspectos dinámicos

Quizá el aspecto más prometedor de la imposición fiscal de la agricultura en las economías subdesarrolladas reside en sus aspectos dinámicos. El finado profesor Nurkse sostuvo con afán este punto, en relación con su tesis de que la tasa de incremento de los ahorros es una determinante decisiva del desarrollo. En naciones densamente pobladas, donde el “desempleo disfrazado” en la agricultura es sustancial y representa una fuente potencial de ahorro económico que se desperdicia, el gobierno debiera procurar extraer fondos de la agricultura para compensar la extracción de la fuerza de trabajo ociosa a medida que los trabajadores se trasladan hacia la industria. Por consiguiente, en esas circunstancias, es posible financiar el desarrollo en gran parte por medio de impuestos, sin reducir por ello el ingreso *per capita* del resto de la población que permanece en la agricultura. Por otra parte, en países poco colonizados, las mejoras en la agricultura, por medio de cambios tecnológicos, puede ser un requisito previo de la mayor formación de capital. La tasa de crecimiento de la relación capital-producto puede ser menor en la agricultura y los beneficios pueden ocurrir con mayor rapidez que en la industria. A menos que una parte del ingreso agrícola

incrementado se encauce mediante impuestos y se aproveche en inversiones adicionales, será difícil alcanzar un ritmo acelerado y sostenido de desarrollo.

Esos argumentos favorecen los instrumentos flexibles de ingreso, la recaudación y la adaptación de la estructura fiscal a las necesidades cambiantes. Subrayan la importancia de una absorción fiscal considerable de los incrementos del ingreso a medida que el desarrollo rinde frutos, a fin de permitir el financiamiento no inflacionario de un presupuesto de inversión en aumento. Seleccionan los incrementos del ingreso, particularmente en el sector agrícola, donde la fuerza de trabajo tiende a ser liberada, como una fuente de capacidad tributaria superior al promedio. Finalmente, llaman la atención hacia las oportunidades para aplicaciones incentivas de los impuestos, con miras a alentar los cambios necesarios en los recursos.

Instrumentos fiscales disponibles

En el sector agrícola se dispone de una selección más variada de instrumentos fiscales en comparación con el sector industrial. De hecho, éste es un punto afortunado ya que los instrumentos fiscales convencionales, como los impuestos selectivos o generales sobre las ventas y los impuestos sobre la renta, tienen una eficacia limitada en el sector agrícola. En vista de la importancia de las transacciones no monetarias, los impuestos sobre las rentas no son de uso muy difundido. Un impuesto sobre la renta con base amplia no sólo tropieza con ese obstáculo sino también con la falta de estadísticas de ingresos y egresos de los agricultores, con el nivel educativo generalmente bajo de la población agrícola y con la imposibilidad de adaptar el método de recaudación fiscal a los ingresos agrícolas.

Por otra parte, ciertas características del sector rural facilitan la recaudación de impuestos. Además, y eso es más importante aún, debido a que la mayor parte del ingreso del sector proviene del trabajo de la tierra, es posible el uso extensivo de distribuciones de impuestos presumibles. La gran importancia de los cereales y de otras cosechas que se recogen, y estiman y almacenan fácilmente, simplifica la valorización de la producción y permite también los pagos en especie como una alternativa de los pagos en efectivo. Finalmente, cuando las exportaciones del sector agrícola son cuantiosas, pueden ser gravadas convenientemente en el momento de su embarque con destino al exterior o a través del instrumento de las juntas de comercialización del gobierno.

Por necesidad, las naciones subdesarrolladas han elaborado un conjunto increíble de instrumentos recaudadores de impuestos aplicables a la agricultura. Algunos de ellos sirven importantes propósitos no fiscales; entre los ejemplos más evidentes puede citarse a la junta comercializadora del arroz, de Birmania, y las ventas obligatorias de cereales y otros produc-

tos a precios inferiores a los de mercado a los gobiernos de Formosa, China y varios países del Medio Oriente. Otro grupo de instrumentos comprende los derechos arancelarios que gravan las exportaciones y los sistemas de cambios múltiples, que rinden frecuentemente cuantiosos ingresos originados en el sector agrícola interno. Generalmente menos importantes como asimiladores de los ingresos agrícolas son los impuestos sobre las ventas, los impuestos sobre la renta, los impuestos de capitación y varias especies de monopolios fiscales.

Sin embargo, en la mayoría de los países subdesarrollados se encuentra siempre alguna forma de gravamen ligada a la posesión o uso de la tierra como base del sistema fiscal que grava la agricultura. Este tipo de impuesto, hondamente arraigado en la experiencia fiscal de casi todo el mundo, se conoce bajo varias denominaciones: impuesto sobre la tierra, ingreso de la tierra, impuesto sobre la renta de la tierra, impuesto sobre la propiedad, diezmo e impuesto bruto sobre productos agrícolas. El impuesto mercantil, en lugar del impuesto indirecto sobre la tierra de cultivo debería incluirse también en ese grupo. Aun cuando este conjunto de impuestos ha venido perdiendo importancia como fuente de ingresos desde la segunda Guerra Mundial, quizá con excepción de los países en donde se efectúan recaudaciones fiscales en especie, la mayor atención que se otorga actualmente al papel que desempeña la agricultura en el desarrollo económico, ha estimulado los esfuerzos para reconstruir su rendimiento fiscal.

Esta prominente familia de impuestos agrícolas ha tenido un crecimiento demasiado anómalo —con poca evidencia de un proceso de selección natural generador de formas perfeccionadas— para permitir una clasificación precisa de los numerosos tipos distintos con fines analíticos. Aun ante el peligro de simplificar en exceso, la clasificación siguiente los agrupa en tres categorías principales, de acuerdo con la base que gravan: 1) la superficie de la tierra; 2) un concepto referente al valor de la renta de la tierra, o 3) un concepto relativo al ingreso.

Los impuestos estimados con base en la superficie de la tierra son los impuestos agrícolas más rudimentarios de todos, tanto en lo que se refiere a su estructura como a su administración. El impuesto puede gravar a una tasa uniforme de acuerdo con la superficie o bien a una tasa graduada de acuerdo con la clasificación económica de la tierra. Este último método, empleado en Jordania, representa una combinación sencilla del sistema basado en la superficie y de otro más adelantado que toma en consideración el valor económico de la tierra.

El segundo grupo, formado por los impuestos calculados partiendo de un concepto relacionado con la renta, tiene la ventaja de su semejanza con la famosa teoría de la renta de Ricardo. No obstante, pocos son los países que siguen el ejemplo conocido de Australia y Nueva Zelandia al gravar

únicamente el "valor local", mismo que podría compararse con el valor que Ricardo dio a "los poderes originales e indestructibles del suelo". Existen dos tipos básicos de impuestos que gravan el valor de la renta de la tierra. En los impuestos más antiguos, cuyo ejemplo sobresaliente lo constituyen "el ingreso fiscal agrícola" de la India y Pakistán, el valor de la renta se expresa, generalmente, como una cantidad equivalente al valor que cada año produce el uso de la tierra; en los más modernos, que comprenden los impuestos prediales ordinarios de América Latina, la base fiscal es el valor del capital. Si el valor de la tierra se determinara exclusivamente por las fuerzas económicas que operan en un mercado agrícola activo y abiertamente competitivo, esas medidas alternativas del valor de la tierra estarían recíprocamente relacionadas, como el interés al principal. Empero, en la práctica, ambos métodos conducen a resultados distintos, no sólo porque la expresión cuantitativa de la base fiscal es casi siempre un invento de los calculistas en lugar de ser un valor real, sino también por otras razones fundamentales.

Debido a la variedad de los convenios prevalecientes sobre las rentas y a las notorias imperfecciones de los mercados de renta de la tierra agrícola, las rentas pagadas en realidad sólo tienen un uso limitado para servir como base de la estimación de los impuestos. Entre los mejores impuestos, el método general consiste en principiar con una estimación de la capacidad productora de ingreso de cada tipo de tierras, siguiendo después una posible clasificación estándar de la tierra y de los procedimientos matemáticos, separando después la porción que representa el valor de la renta. Muchas de las fórmulas apreciativas están vinculadas al concepto ficticio de un agricultor de habilidad media, que emplea cantidades normales de semillas, fertilizantes y otros materiales indispensables para la producción. No es necesario que cada campo sea valuado en sus más mínimos detalles, pero en cambio el valor de su renta debe fijarse en relación con una unidad estándar de producción.

Las estimaciones son decididamente menos precisas en el caso de los impuestos que gravan el valor del capital, en comparación con los que afectan el valor anual de la renta. La información sobre los precios de venta de la tierra no es fidedigna, ya que muy pocas son las ventas que se efectúan cada año en comparación con el número de propiedades que han de valuarse; además, los precios de venta no siempre reflejan el valor real de mercado. Muchos de los países que utilizan el impuesto que grava el valor del capital no disponen aún de estudios sobre la agricultura, y mucho menos de encuestas científicas del suelo o de estudios sobre su productividad. Algunos todavía continúan empleando los datos suministrados por los propios terratenientes.

Salvo cuando influyen en él ciertos factores subjetivos como el prestigio que da la posesión de la tierra, el precio de venta de la tierra tiende

a reflejar el valor descontado del valor de la renta *anticipada* de la tierra en condiciones de uso económico *óptimo*. En contraste, el valor de la renta anual tiende a determinarse más con referencia al uso *corriente* que al ingreso anticipado, y con referencia al uso *presente*, aun cuando el uso distinto de la tierra podría ser más provechoso. Estas diferencias pueden generar una discrepancia notable entre los resultados de ambos métodos de estimación cuando se aplican a la tierra ociosa colindante con una zona urbana en crecimiento o con una zona agrícola que se desarrolla con rapidez. Las divergencias entre los dos métodos de estimación pueden también provenir de diferencias en el tratamiento de las mejoras a la tierra.

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

Al igual que el concepto del valor de la renta, el concepto del ingreso tal y como se aplica en la tributación fiscal de la agricultura, es susceptible de diferentes interpretaciones. El diezmo secular se calcula con base en la cosecha bruta o el ingreso bruto. No depende de un estudio o de un catastro agrícola, ya que lo estiman inspectores que visitan regularmente las explotaciones agrícolas en la época de cosecha. Otras formas de impuestos agrícolas basados en el rendimiento bruto o en el ingreso bruto se estiman de acuerdo con la productividad asignada a la tierra y no varían con la cosecha real de cada año. Son pocos los impuestos agrícolas que se estiman de acuerdo con el ingreso neto, en cuyo caso siempre se utiliza un valor supuesto a cambio del ingreso neto comprobado. Finalmente, existen impuestos sobre las cosechas vendidas, como el *istihlak* introducido en Iraq y Siria para sustituir los antiguos impuestos del campo. Dicho impuesto se recauda cuando la cosecha se lleva al mercado para ser beneficiada o entregada a sus distribuidores, consumidores o exportadores.

La lista anterior no pretende incluir los diferentes tipos de impuestos agrícolas en forma completa. Algunos países han tenido impuestos especiales sobre el incremento en el valor de la tierra y tributos especiales, o "gravámenes por mejoría", que se imponen a veces para financiar ciertas mejoras específicas de carácter público que producen beneficios en el valor de la tierra. Los terratenientes ausentes pueden estar sujetos a un impuesto punitivo. Impuestos especiales se cargan también a las tierras no mejoradas, en países que procuran atenuar la especulación de tierras. Los recursos forestales, mineros y petroleros requieren, evidentemente, un trato especial dentro de la tributación a la agricultura.

Posible solución para una imposición fiscal más efectiva en la agricultura

En su estructura básica, el plan para lograr una imposición fiscal más efectiva en la agricultura debe incluir: 1) un medio de imposición masiva que recaudaría grandes cantidades de un amplio sector de la población agrícola sin imponer cargas excesivas a ciertos grupos en particular; 2) un impuesto más exclusivo que grave a los receptores más favorecidos por concepto de ingresos agrícolas; 3) uno o más impuestos tendientes a canalizar los ingresos crecientes originados por fluctuaciones en los precios de exportación o por acontecimientos internos, y 4) provisiones fiscales especiales con fines reguladores.

Aplicaciones no fiscales

Examinando este programa en sentido inverso puede observarse que muchos países han agregado provisiones reguladoras o incentivos a los impuestos agrícolas. Esto no es, en sí, una prueba del valor de dichas provisiones como instrumentos de política, pero indica por lo menos la existencia de numerosas oportunidades para aplicaciones de carácter no fiscal. Ya se hizo mención de los impuestos especiales sobre la tierra ociosa y a los terratenientes ausentes. Por el contrario, pueden otorgarse concesiones fiscales a las cosechas que se pretende fomentar o a aquellas actividades tendientes a mejorar la agricultura, como la apertura de tierras, el riego y la conservación de suelos.

En general, el mayor peligro no reside en que los gobiernos ignoren esas aplicaciones no fiscales, sino más bien en que las utilicen sin discreción o prudencia. El instrumento fiscal puede ser menos apropiado en su uso que los pagos directos de subsidios o que francos controles a la producción y distribución. Si este hecho supone una pérdida de recaudaciones, quizá sea más de lo que el país puede razonablemente permitirse. Las multas o concesiones fiscales pueden socavar la equidad del sistema tributario. Si se establecen precedentes que obligan al gobierno a extender un trato fiscal favorecido a más y más grupos, la carga fiscal se desviará hacia personas que quizá no tengan la suficiente capacidad para resistirla, en tanto que los efectos alentadores perseguidos mediante un trato fiscal favorable tendería a destruirse a medida que otras nuevas clases de contribuyentes adquirieran los requisitos para acogerse al beneficio.

Imposición selectiva a ingresos altos

Las partes segunda y tercera del plan global antes esbozado pueden complementarse en unos cuantos países con la extensión de un impuesto

sobre la renta global o cedular en el sector agrícola. Como este impuesto debe tomar como base preferente el ingreso neto comprobado y registrado en los libros contables de los contribuyentes, su aplicación inmediata puede estar necesariamente limitada a los terratenientes acaudalados y a los administradores de explotaciones agrícolas importantes, así como a aquellas sociedades anónimas existentes en la agricultura. Las tasas fiscales marginales elevadas deben emplearse con cautela porque puede correrse el riesgo de que obstaculicen los incentivos a la inversión y reduzcan la corriente del ahorro privado orientado a la inversión. La extensión propuesta de impuestos sobre la renta puede plantear molestos problemas de administración; por lo tanto, la planeación fiscal debe tomar en cuenta el posible crecimiento de la capacidad administrativa del país para adoptar los métodos más adelantados de imposición fiscal y soportar el costo más alto que esos métodos suponen a medida que ocurre el progreso económico.

Además, el uso sensato de los derechos de exportación podría tener éxito para absorber las crecientes ganancias ocasionadas por la fluctuación de precios en los mercados mundiales. Sin embargo, aun en las economías de exportación, las cargas arancelarias y los impuestos a la agricultura tienen más una relación complementaria que sustitutiva. Durante el periodo de la posguerra los impuestos a la exportación fueron una fuente floreciente de ingresos; pero no siempre son sensibles a los requisitos de equidad básica y a veces perjudican las posibilidades de un país para la exportación.

Reforma del sistema impositivo a la agricultura

La mayoría de los gobiernos de los países subdesarrollados tienden a dar una importancia considerable al hecho de que los impuestos a la agricultura pueden aplicarse con amplitud a todo ese sector y consideran que puede obtenerse un potencial de ingreso relativamente cuantioso. Además, esos impuestos proporcionan la forma de superar, mediante la recaudación de impuestos, las barreras de un sector no monetario importante, el analfabetismo ampliamente extendido y los bajos niveles de vida. Los impuestos a la agricultura ofrecen también ciertas ventajas prácticas de importancia, ya que la tierra (o su producto) permanece como garantía del impuesto, los contribuyentes se identifican fácilmente y casi todos los países pueden aprovechar su experiencia práctica con esos impuestos para establecer un sistema impositivo más eficaz que permita satisfacer sus necesidades más apremiantes. Finalmente, el impuesto agrícola puede ofrecer un sostén adecuado a los gobiernos locales y vigorizar la situación política del país.

Casi sin excepción, los impuestos agrícolas existentes tienen grandes defectos como instrumentos de financiamiento del desarrollo. Por ejem-

plo, muchos países latinoamericanos no tienen siquiera mapas agrícolas satisfactorios y los registros de la propiedad agrícola y de los linderos son inexactos e incompletos. Esas condiciones no sólo impiden un sistema impositivo equitativo y rendimientos fiscales adecuados sino que constituyen también un impedimento para mejorar muchas fases importantes de la administración de tierras (por ejemplo, el control de las condiciones de tenencia, la vigilancia en el uso de la tierra, la planeación de las reformas agrarias) y para el establecimiento de un sistema de crédito basado en la tierra.

Son numerosos los instrumentos básicos que podrían mejorarse en casi todos los países subdesarrollados. Otra reforma urgentemente necesaria para que los impuestos se apeguen más a los requisitos modernos, consiste en ligar con mayor afinidad el rendimiento fiscal con los cambios de precios y de la producción. Tal afinidad no existe en general debido a los prolongados intervalos entre los periodos de avalúo fiscal y el descuido para introducir cambios frecuentes en las tasas fiscales. Naturalmente, las cargas que no se mantienen al día también pueden convertirse en una fuente de desigualdad flagrante entre los contribuyentes. La noción superficialmente plausible de que los cambios de tasa pueden utilizarse para compensar un sistema fiscal atrasado, ignora el hecho de que el impacto de la inflación o el incremento en el valor de la tierra y del ingreso no se distribuye en forma regular en todo el sector agrícola. La primera tarea consiste en igualar la carga impositiva.

La disminución de los ingresos fiscales originados en la agricultura, durante la inflación mundial que siguió a la segunda Guerra, expuso con claridad las desventajas de la inflexibilidad de los ingresos.⁵ Además, cada vez se reconoce con mayor amplitud la contribución potencial de los impuestos flexibles con propósitos de estabilidad económica, y la deseabilidad de distraer parte del incremento del ingreso generado por el desarrollo económico, para el financiamiento de nuevas inversiones.

Lo que se necesita es un programa de revisiones anuales mediante una fórmula de fácil aplicación. Aun cuando los ajustes precisos no podrían practicarse, probablemente se obtendrían resultados razonablemente satisfactorios utilizando los índices de precios y de producción, estimando los cambios medios de los principales artículos de primera necesidad, en diferentes regiones agrícolas. Con el propósito de evitar revisiones demasiado frecuentes del impuesto, podrían pasarse por alto los cambios leves en los índices correspondientes. El programa de este tipo permitiría todavía que los ingresos agrícolas individuales superiores al promedio estuviesen libres

⁵ Los impuestos que gravan al producto comercializado y los gravámenes parecidos al diezmo varían automáticamente con los cambios en la producción y en los precios. Las recaudaciones en especie proporcionan flexibilidad con respecto a los cambios de precios, pero no necesariamente con respecto a las fluctuaciones de la producción.

de impuestos y que los inferiores al promedio se gravaran un poco más (es decir, la tasa fiscal marginal, en la práctica, sería nula para el agricultor individual). Esta característica estructural de la mayoría de los impuestos agrícolas existentes ofrece un incentivo máximo para la adopción de mejores técnicas de cultivo.

También es necesaria la posibilidad de liberar al impuesto agrícola de sus características *in rem*. Y esto se logra si la distribución del impuesto considera las circunstancias personales del contribuyente. La exención mínima necesaria por razones estrictamente administrativas, cuando no por otras, puede variar de acuerdo con el número de personas que dependen del contribuyente, y también podrían tomarse en consideración otros factores que afectan a la capacidad tributaria, como obligaciones por préstamos o pérdidas debidas a catástrofes. La distribución del impuesto habrá de abarcar a todas las parcelas de tierra pertenecientes a cada individuo. Un caso de reconocimiento de las circunstancias personales del contribuyente es el otorgamiento de concesiones fiscales a nuevos terratenientes, en países que realizaron su reforma agraria.

Racionalización de la base fiscal para la agricultura

El último problema del sistema impositivo para la agricultura es aquel en el cual las soluciones satisfactorias son quizá las más difíciles de lograr dentro de los límites fijados por los factores administrativos e institucionales. Además de los perfeccionamientos en los métodos impositivos, la propia base del impuesto debe reformarse en su concepto para que exista una conformidad más íntima entre el gravamen y la capacidad tributaria del individuo.

El plan ideal requiere el establecimiento de tasas basadas en el posible ingreso neto. Para ello, se necesitan dos tipos de clasificaciones del suelo: 1) en términos de las características inherentes del suelo (es decir, un levantamiento científico del suelo para determinar su "perfil"), y 2) en términos de las posibilidades de su empleo económico, determinado por el abastecimiento potencial de agua, por el clima, la exposición a la luz solar, la topografía, la disponibilidad de implementos agrícolas, etc. A cada área de tierra delineada debe asignársele una tasa que esté en relación con su ingreso neto potencial bajo condiciones de cultivo medias y administración apropiada, considerando la distancia a los centros comerciales y otros factores propios del mercado. El uso de explotaciones agrícolas tipo, como las que se encuentran en Europa Central, puede ser una valiosa ayuda para llevar este procedimiento a la práctica.

El enfoque anterior se sugiere como meta que deben fijarse las naciones subdesarrolladas, particularmente aquellas en donde el agricultor es propietario de sus tierras, siempre y cuando estén presentes las condicio-

nes previas que permitan confiar en la adecuación de la imposición fiscal de la agricultura. Los requisitos para la ejecución fructífera en todas sus fases son, sin duda alguna, prohibitivos para muchos países; por cierto, están fuera del alcance de aquellos países que no han tenido experiencia algunas en encuestas catastrales.

Los países que adviertan que el plan antes trazado se encuentra en un nivel superior para ser adoptado, habrán de dirigir su atención a métodos alternativos que podrían servir de punto de partida para un programa más adecuado. Las tasas fiscales basadas en el rendimiento bruto "normal" tienen la ventaja de la sencillez, aun cuando no eliminan la necesidad de registros precisos de las tierras, o por lo menos de un sistema de clasificación rudimentario de tierras que podría utilizarse en combinación con tablas de rendimiento unitario. Si el impuesto ha de basarse en una fracción variable de la producción bruta, con el propósito de tomar en cuenta las diferencias estimadas en el potencial generador de ingresos de las diferentes tierras, una vez deducidos los costos de producción y comercialización, la solución consistiría en mantenerse dentro del principio de imposición basado en el ingreso neto estimado. En los países que poseen impuestos agrícolas basados en el valor anual de la renta no sería muy difícil adoptar la norma aquí propuesta, ya que es probable que posean una gran parte de la información indispensable respecto a la clasificación del suelo y los gastos de producción. Por otra parte, los países que se basan principalmente en la información sobre los precios de venta de la tierra, o en la autovaluación de los terratenientes, deben encaminar sus esfuerzos hacia el levantamiento geográfico de las tierras y hacia encuestas de clasificación de las tierras con el objeto de obtener una estimación más real del valor que éstas pueden tener en el mercado. Quizá sería más conveniente que adoptasen un impuesto basado en la clasificación y la superficie. Esto implicaría una clasificación simplificada de la tierra mediante un criterio fácil de reconocer y que afectaría la productividad y localización, con una tasa fiscal que, a modo de cédula, reflejaría de una manera rudimentaria el potencial de ingresos netos relativos de cada tipo de tierras. Con este sistema se obtendrían mejores resultados de los que pueden lograrse a través de los impuestos prediales incoherentemente administrados en muchos países.

Los impuestos mercantiles quizá sean la única forma posible de recaudar ingresos considerables en la agricultura de los países cuyas zonas agrícolas no han sido aún objeto de encuestas y donde no se han estipulado todavía los derechos relacionados con la posesión y tenencia de la tierra. Sin embargo, esos impuestos tienden a desalentar el movimiento de las cosechas con destino a las ciudades y afectar desfavorablemente la producción agrícola, por los efectos que pueden tener sobre los productores marginales.

Conclusión

El presente trabajo estudia la forma en que un sistema fiscal aplicado a la agricultura, debidamente concebido, ofrece una solución prometedora a ciertos problemas fiscales urgentes de los países que se encuentran en las fases iniciales de su desarrollo económico. Subraya la necesidad que tienen esos países de disponer de instrumentos fiscales equitativos y en armonía con la aceleración del crecimiento económico. La lista de instrumentos fiscales disponibles en el sector agrícola es interminable. A pesar de que los impuestos agrícolas presentan a menudo ventajas estratégicas por encima de otros métodos recaudadores de ingresos, han ido perdiendo terreno en los últimos años debido a su rigidez estructural y a la negligencia general de sus potencialidades. Como preludio para que esos impuestos se conviertan en instrumentos más productivos y eficaces de la política económica, se formulan sugerencias tendientes a vincular los impuestos agrícolas con los principios más modernos de imposición fiscal.

La experiencia enseña que las reformas del tipo estudiado implican una tarea laboriosa y penosa que requiere del esfuerzo y habilidad de técnicos y políticos con imaginación y que conozcan perfectamente la configuración económica e institucional de sus respectivos países, y que estén capacitados para apreciar la magnitud de la carga administrativa que puede manipularse con éxito. Ninguna nación puede seguir exactamente la trayectoria de otra, pero todos los países pueden aprovechar la experiencia de los demás.