

Aspecto de Equidad en la Renta Potencial Normal de la Tierra

Walter A. R. Perino

Doctor en Ciencias Económicas

Profesor titular interino de Derecho Financiero en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario.

Profesor titular interino de Finanzas Públicas en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Rosario.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Funcionalidad. 3. Aspectos de equidad. 4. Instrumentación. 5. Conclusiones.

1. Introducción. La ley 20.538 establece, en el orden nacional, términos y condiciones que legitiman una nueva formulación tributaria, que intenta cubrir un amplio espectro de posibilidades para el sector agropecuario. Esta ley establece una etapa transitoria y una definitiva¹. La primera tiene como base imponible a la valuación de las tierras libre de mejoras. La segunda, estatuye como base imponible a la renta potencial normal de la tierra, que comenzaría a regir “a partir del 1° de enero de 1975, o antes, una vez cumplidas las etapas general de relevamiento catastral e individual de empadronamiento...”²

El sistema que se instaure pretende solucionar problemas sociales, económicos y fiscales. En el aspecto social se procura que las tierras agropecuarias sean explotadas por los hombres que tienen arraigo hacia las mismas y, a la vez, obtener una mejor distribución de la renta del sector. El aspecto económico tiende a estimular la producción, haciéndolo más eficiente. El aspecto fiscal responde al criterio de que el sector debe contribuir de acuerdo a su capacidad en la distribución de la carga tributaria.³

1) El análisis que se efectuará está referido a ciertos principios que regulan la justicia tributaria en el impuesto a la renta potencial normal de la tierra. Por ende, no se considerarán políticas alternas que aludan a la tenencia, variaciones en la asignación de recursos, a formas de reajustes y a una equidistribución en el sector. Por otro lado, cuando se enuncia la etapa definitiva, no se deja de considerar lo estatuido por el art. 67, inc. 2) de la Constitución Nacional.

2) Los problemas técnicos que plantearían el relevamiento catastral, ha sido siempre uno de los ejes centrales para los que se han opuesto a la implantación del impuesto a renta potencial normal de la tierra. Pero, no debe olvidarse que la funcionalidad de un sistema, reside en metodologías de trabajos, que concluye en residuos, que por acumulación se transforman en procesos estables. Los catastros provinciales son ejemplos clásicos de lo antedicho.

3) En el mensaje de remisión del proyecto de la ley del Poder Ejecutivo al Poder Legislativo, sostiene: “Resumiendo, pues, los propósitos del proyecto, ratificamos que:

- 1. Trata que el sector agrícola use mejor el recurso tierra, como contribución a la política general que propiciamos de reconstrucción nacional.*
- 2. Persigue por medio del impuesto, que el sector agrícola aporte los ingresos fiscales acordes con su obligación tributaria legal, en concordancia con la capacidad de contribución; y*
- 3. El impuesto sirva de herramienta eficaz en la política de redistribución del ingreso”.*

La óptica implantada aspira a revertir la falta de un *comportamiento dinámico en la explotación de las tierras agropecuarias*. Este comportamiento es consecuencia de estructuras socioeconómicas, tributarias e institucionales, instrumentadas en el país como proceso nacional. La tenencia de las tierras, la tierra como mercancía, la falta de ocupación y la subocupación de la mano de obra, la migración de la población rural, la falta de técnica, las inversiones suntuarias – por incentivos tributarios indiscriminados-, etc., han sido constantes metas instrumentales para mantener el proceso. Esta estructura deficiente tiene una extensa bibliografía, no solamente en la Argentina sino también en los países en desarrollo.⁴

Actualmente, en el país, por medio de una política de precio, de retenciones a las exportaciones y del impuesto que tiene como base imponible a la renta potencial normal a la tierra, se pretende conseguir un uso más intensivo del factor tierra, para que produzca un amplio abastecimiento alimentario, una mayor capacidad de insumos industriales e incrementar las exportaciones. De esta forma, el sector sería base de contribución hacia los otros sectores por medio de excedentes, que serían canalizados por el sistema de mercado y del sector público, quien además, suministraría la infraestructura necesaria para las exportaciones agropecuarias.⁵

2- *Funcionalidad. El objeto de este tributo es toda tierra con aptitud para la explotación agropecuaria, “cualquiera sea su afectación y aún cuando permanezca inexplorada”, sin admitir prueba en contrario.* El artículo B) del artículo 1 de la ley 20.538, y el artículo 68 de la ley 20.628, estatuye taxativamente las explotaciones agropecuaria que no son consideradas en el régimen y el artículo C) del artículo 1 y el artículo 69 de las antes citadas leyes, faculta al Poder Ejecutivo para excluir del impuesto a aquellas fincas en cuyos distritos no existiese el relevamiento catastral.⁶

4) *El ejemplo citado por uno de los parlamentarios, que intervino en el debate, sobre el aumento de los precios de la tierra con relación al índice de precio mayorista, indica que existe una mayor rentabilidad en la compra y venta de campo que la de su propia producción. Es decir, que la tierra se transformó en mercancía con fines especulativos y no como un factor social de producción del sector, como deber ser.*

5) *El sistema que se enuncia responde a una política global. No se efectúa ningún examen al respecto, por tener este trabajo objetivos de análisis parcial. Pero, el sistema implícitamente acepta la propiedad privada de la tierra con implicancias de tipo social. En realidad, se trata de un sistema neo-clásico.*

6) *El artículo B) del artículo 1 de la ley 20.538, establece: “Quedan excluidos del régimen que establece el artículo anterior, los siguientes predios o fracciones de predios”:*

- a) *los ubicado en zonas boscosas donde se realice exclusivamente explotación forestal y los destinados a forestación o reforestación con fines de ulterior explotación industrial, desde el año de iniciación efectiva de los trabajos y a condición que los respectivos planes de forestación y reforestación hubieren sido aprobado por las autoridad forestal nacional o provincial respectiva;*
- b) *los que fueran utilizados únicamente como soportes de instalaciones productivas;*
- c) *los que siendo áridos y reconocidos tales por autoridades competentes, que fueran recuperados incorporados por cualesquiera de los procedimientos técnicos, que se aplican en el presente o se crearen en el futuro, y destinados a producción agropecuaria en forma permanente, así como también los predios anegados que se recuperen para su uso agropecuario. Esta excepción del gravamen será por un período de 10 años, a partir de la fecha de la puesta en producción del predio;*
- d) *los comprendidos dentro de los límites urbanos;*
- e) *los que forman extensiones a urbanizar, luego de aprobado el plano de subdivisión por los organismos oficiales competentes y realizadas las obras de urbanización en la medida que fije la reglamentación;*
- f) *los destinados en forma efectiva y permanente a establecimientos fabriles, instalaciones o depósitos de plantas industriales o comerciales;*

El sujeto del impuesto es toda persona física o ideal de cualquier naturaleza que tengan “el uso y goce” de las explotaciones agropecuarias. Se atribuye al Poder ejecutivo la reglamentación de las particularidades de las relaciones jurídicas, para determinar el “uso y goce” de dichas tierra.

*El artículo 70 de la ley 20.628 establece que la renta neta de las explotaciones agropecuarias, de tercera categoría del impuesto a las ganancias, se determinará *por medio de la renta potencial normal “por unidad de superficie multiplicada por la superficie total del predio o de los predios utilizables en cada explotación, según las normas de relevamiento catastral agrario”*.⁷*

El impuesto que tiene como base imponible a la renta potencial normal a la tierra, se funda en el sistema indiciario. La base imponible se determina atendiendo a las características ecológicas-económicas de la tierra en cada zona, estableciendo muestras significativas para cada comarca y clasificándolas por medios de coeficientes, que atienden a objetivos agronómicos y económicos. Además, se considerarán los tipos de cultivos y el aprovechamiento objetivo de las tierras de cada distrito, determinándose, a la vez, para cada rama o ramas de producciones, la unidad económica de explotación, de capacidad media.

Estableciendo los aspectos para definir la unidad económica, de aptitud media, se señalará la productividad física total media de los 10 últimos años anteriores, por cada rama, atendiendo a la “superficie total utilizada y a la producción física de cada año y por cada zona”. Posteriormente, se fijarán los precios medios de los frutos y derivados y se señalarán los costos medios de la unidad económica.⁸

-
- g) los afectados a la explotación de salinas, canteras y otros yacimientos minerales o rocas;*
 - h) los concedidos para fines exclusivos de cateo;*
 - i) para los cedentes, los cedidos en uso y goce, con arreglo a lo dispuesto en el art. A) y siempre que su participación en los resultados de la explotación no supere el porcentaje que fije la reglamentación. En caso de que lo supere, serán responsables por la parte del gravamen que proporcionalmente corresponda a su participación;*
 - j) los que el relevamiento catastral agrario así lo determine, que carecen de aptitud para explotación agropecuaria.*

El Poder Ejecutivo al promulgar la ley 20.538, efectúa el veto parcial del inc. C) del artículo B) del artículo 1 de la ley, por considerar, al incluírselo como excepción, que queda sujeto al régimen del impuesto a las ganancias.

El Poder Legislativo al sancionar la ley 20.628, estatuye nuevamente el régimen de exclusión para los fundos considerados en el inc. C) de acuerdo a lo establecido en el artículo 68.

7) El artículo 70 al establecer un sistema a “for fait” como base imponible, indica posibilidades de evasión, al no requerirse documentación comercial para su determinación. En el caso de inversiones horizontales, permitiría la utilización de elementos probatorios de gastos, realizados en la explotación agropecuaria, en otras empresas del conglomerado, para disminuir las ganancias de estas últimas. O, la declaración de una mayor renta efectiva que la realmente obtenida, para la justificación de incrementos patrimoniales, sin abonar el impuesto respectivo. Las figuras enunciadas, si bien responden a fallas de la legislación, corresponden primordialmente a conceptualizaciones de ilícito tributario. Es por ello, que estas distorsiones que implícitamente contienen hechos inequitativos, no son tratados en el capítulo siguiente. Simplemente se lo enuncia aquí como un problema más.

8) El punto (8) del artículo 3) del artículo 1 de la ley 20.538, computa como gastos reales de explotación, a: a) amortización de los edificios, construcciones accesorias, instalaciones y otras mejoras complementarias; b) amortizaciones de los bienes del activo fijo; c) intereses de la financiación; e) las coberturas de riesgos que determine la reglamentación.

La renta neta media potencial, atendiendo a los conceptos vertidos, se obtiene multiplicando la producción física media por los precios del año considerado y decrementado por los costos medios. La renta potencial media unitaria, se logra dividiendo el resultado señalado en el párrafo anterior por la superficie de la unidad económica de explotación. La renta media potencial unitaria de cada zona se fijará obteniendo el promedio de cada rubro de producción, ponderándolo de acuerdo a las superficies utilizadas para cada rama de producción. La “renta por hectárea de la tierra óptima ideal de la zona” se obtendrá multiplicando la renta media por hectárea por la recíproca de los coeficientes señalados para el relevamiento de las aptitudes y características de la tierra, de acuerdo a objetivos agronómicos y económicos.

A la base imponible así determinada, a los sujetos que inicien explotaciones en el sector, se le permite deducir el valor de las inversiones efectuadas, “para la habilitación de las tierras, obras básicas de infraestructura e instalaciones fijas que establezca la reglamentación que se dicte”, durante un lapso que no sea superior a los 5 años. El Poder Legislativo delega en el Poder Ejecutivo las formalidades de estas deducciones, por vía reglamentaria.

Los artículos 67,68,69,70,71 y 72 de la ley 20.628, al incluir y reglar a la renta neta potencial normal por unidad de superficie en la tercera categoría del impuesto a las ganancias, desde el primero de enero de 1976, personaliza el sistema. Es decir, que una vez determinada la renta indicaria del sector agropecuario, constituye una de las categorías del impuesto a las ganancias, que sumadas a las otras categorías, componen la renta global del sujeto pasivo. Por esta formulación, se consideran los aspectos peculiares y las necesidades del individuo, pues atiende el esfuerzo de obtención de las ganancias, la relación del monto y las necesidades personales y familiares, la determinación de mínimos no imposables y cargas de familia, y la compatibilización de las responsabilidades de acuerdo a las necesidades del sujeto y las de los objetivos públicos.

Este tipo impositivo sobre las ganancias netas sujetas a impuesto, para las personas de existencia visible y sucesiones indivisas es progresivo. Las sociedades de capital, las sucursales y filiales de empresa o entidades del extranjero, abonarán el tipo impositivo del 22%, que se incrementará al 29,50% cuando no sea distribuido en el plazo que fije el Poder Ejecutivo. Las ganancias de los establecimientos constituidos en el extranjero y las personas físicas residentes en el exterior, están gravados con el 45%. Las ganancias de las sociedades de capital distribuidas por medio de dividendos en dinero o en especie, constituidas en el país, se las computa como ganancias de segunda categoría, siempre que sean utilidades impositivas del ente, dando derecho a la vez, al cómputo como pago a cuenta “de la obligación fiscal del ejercicio de un importe igual al aumento de esta obligación producido por la inclusión del monto computable de los dividendos del 15,50% sobre el monto de los mismos, el que se elevará al 22% cuando se trate de los sujetos comprendidos en el inc. A) del artículo 63”. Es decir, que las ganancias de las sociedades de capital distribuidas por medio de dividendos, sufren la incidencia de la escala progresiva. Por ende, en términos generales, el sistema del impuesto a las ganancias es progresivo en cabeza de las personas.

Pero, *determinarse la base imponible por medio de una renta presunta y no efectiva*, el sistema promulgado establece para los que se encuentran en la misma situación tierra, superficie, zona, productos, subproductos y coproductos, pero con ganancias positiva-

mente diferenciadas, que están gravados con una misma carga tributaria ⁹. El criterio que prevalece es el puramente económico. La eficiencia ha sido el concepto definitorio: castigar al que no produce, ya sea por negligencia o por criterio especulativo; y, beneficiar al que supera la renta potencial normal de la tierra. Eficiencia y equidad deben ser los criterios rectores para la instrumentación de formas de imposición. De este modo se centra el objetivo del trabajo.

3. *Aspectos de equidad.* La distribución de las cargas impositivas deben ser efectuadas en forma equitativa. Índices objetivos y subjetivos deben determinar la capacidad de pago de los sujetos pasivos de los impuestos personales, igualando la carga tributaria para aquellos que se encuentran en una misma situación económica, dentro de una concepción de sacrificio real relativo.

En el impuesto a las ganancias, al tener como base imponible para el sector agropecuario la renta potencial normal a la tierra, contiene vicios de regresividad que indican posiciones intrasector inequitativas. La renta presuntiva agropecuaria discrimina en forma diferenciada, atendiendo a las posibilidades de aumentar la producción del sector. Castiga más al que produce menos y a “contrario-sensu” beneficia al que produce más, pues tiende a alentar la producción y desalentar la ineficiencia.

La producción en el sector agropecuario puede ser considerada baja, normal y alta con relación a la renta presuntiva determinada y a la renta real. Depende de diversas variables y parámetros. El criterio que ha prevalecido, para aquellas tierras que tienen baja productividad, es que la negligencia y la especulación han sido los factores determinantes de tal situación. Esto tendrá cierta validez para la zona pampeana, que ha sido y es la de mayor productividad agropecuaria en la Argentina. Pero, para las tierras marginales, esta concepción tiene fundamentalmente limitaciones que afectan a la equidad. ¹⁰

En términos generales, puede afirmarse que el factor tierra marginal (también, en algunos casos de la región de la pampa húmeda) no alcanza su plena utilización, porque:

- I. No hay complementariedad y uso intensivo en los demás factores de producción, porque no tienen el capital necesario. De ahí, la emigración de población agraria a los centros urbanos y los concomitantes problemas.
- II. Falta de tecnología, que en este caso actúa como variable independiente en el proceso productivo. Todo proceso tecnológico responde a una estructura de costo y precios. La falta de capital, de recursos y la complementariedad de los factores inhiben la utilización de tecnología intensiva.

9) En el análisis que se efectúa por simplicidad, se considera, que la única ganancia gravada es la producida por el sector agropecuario y realizado por persona física. Pero, para los otros casos tienen validez, ya que por simple relación matemática se demostraría que la incidencia será superior para las mismas o diferentes escalas de imposición.

10) De acuerdo a la interpretación que se efectúa la política global, el aumento de la producción agropecuaria es una de las bases del crecimiento de la economía nacional. Para obtenerlo, no solamente debe intensificarse la producción pampeana, sino que debe ensancharse la “frontera agropecuaria” del país. Las tierras marginales deben alcanzar el desarrollo necesario, para coadyuvar al proceso señalado.

- III. Por la existencia de precios administrados en el sector, ya sea por determinación del sector público o por formas de canales de comercialización del sector privado. Las tierras marginales ineficientemente explotadas, en este caso, no son las determinantes de los precios del sector.
- IV. Falta de capacidad empresaria, porque no existe preparación para la dirección o de energía, por falta de educación, para intensificar adecuadamente la producción agropecuaria.
- V. Porque en algunas regiones existen explotaciones agropecuarias de subsistencia.

El planteo que se realiza determina la existencia de una economía dual en el sector. Es aquí donde se plantea el primer aspecto de equidad por que la renta potencial normal al ser base imponible del impuesto a las ganancias, presiona excesivamente en las tierras marginales al no existir capacidad tributaria, porque en realidad no existe capacidad económica para responder al criterio de la renta indicaria que plantea el sistema, pues como ya se ha expresado, esta forma de tributación esta en relación directa con la capacidad productiva de las empresas agropecuarias. Además, para el caso que se estudia la excesiva presión restringe las posibilidades de inversión. Por ende, la equidad vertical no se visualiza, ya que esta atiende las posibilidades económicas y sociales para el futuro, por medidas no neutrales impositivas. Planteado en estos términos, la aplicación del régimen, para las tierras marginales, significará el abandono de las mismas, determinando las ventas de estas tierras y permitiendo la posible concentración de las mismas en pocas manos.

Otro aspecto a ser analizado es la incidencia y el efecto del impuesto en el precio de venta de las tierras. Para ello, debe considerarse las tierras de baja y normal con relación a las que tienen alta productividad efectiva, atendiendo a la renta indicaria y a la carga de la imposición. Para que la carga de la imposición sea equivalente, en situaciones semejantes, deben reunir los siguiente requisitos:

- I. Que los beneficios se calculen del mismo modo. En la renta potencia normal, el sistema indicario no permite tener en cuenta las ganancias reales.
- II. Que se permita deducir los gastos de la misma manera. Existe esa posibilidad.
- III. Que se permita deducir las pérdidas de las misma forma. No existe tal posibilidad, porque la deducción permitida por la Ley 20.538, se realiza exclusivamente cuando por causas excepcionales se produzca y sea superior en una cantidad mayor del 30%, del promedio anual del último quinquenio. Las posibilidades de obtener pérdidas efectivas en los fondos de bajo y normal son superiores a los de altos rendimientos efectivos.
- IV. Que las posibilidades de inversión sean iguales luego del impacto del impuesto para mantener en el mismo ritmo de crecimiento de la rama que se trate. En este sistema no existen iguales posibilidades, por existir imposiciones diferenciadas, de acuerdo a lo enunciado.

Por lo enunciado, las tierras de bajo y normal rendimiento tienen un peso impositivo superior al de alta producción, definiendo una amortización relativa superior en los precios de la tierra, para los primeros. Por ende, la tributación regresiva expresa una relación: cuanto mayor sea el peso impositivo mayor será la disminución del precio de los predios.

Por otro lado, si el peso impositivo es efectivamente excesivo, el propietario se verá obligado a explotar lo más eficientemente o a vender las tierras. Dado el grado de desa-

rollo que hay en el país y la fluidez existente permitirá traslaciones intra o intersectorial, que distorsionarían la tenencia de la tierra; porque en el caso de venta es evidente que adquirirán aquellos que pueden concentrar capacidad productiva, por poder utilizar los demás factores de producción en forma intensiva.

Así analizado, el impuesto determina criterios de eficiencia en detrimento de los principios que rigen la equidad. Se hace necesario compatibilizar ambos aspectos, que permitan un desarrollo equilibrado en el sector.

4. *Instrumentación.* En los casos planteados en el punto anterior, existe una fuerte presión del sistema para las tierras marginales y en las tierras de bajo y normal rendimiento, pretendiendo obtener fundamentalmente un mayor valor agregado por el sector. Este deseo, de acuerdo a ciertos análisis efectuados, tendría algún relativo grado de validez. Es por ello, que deben instrumentarse procesos que permitan que el impuesto sea equitativo para los problemas señalados.

En el primer tema, el de las tierras marginales, debe contemplarse la posibilidad de modificar los métodos de producción, utilizando intensivamente maquinarias e implementos, tecnologías, adecuadas a los procesos productivos, uso y división de la mano de obra de manera racional, creación de nuevos canales de comercialización y de transporte que permitan a los productores llegar a los mercados “per se”, crear capacidad empresaria en las explotaciones y por último, crear conceptos homogéneos en la zona que se trate, donde le permitirá al sector obtener las especialidades necesarias, para crear una serie de vínculos que darán origen a relaciones interdependientes con los demás sectores.

Planteado así el problema se considera necesario una operatividad coherente que permita coordinar efectivamente capitales y capacidad técnica. Además, no debe buscarse el choque entre el capital y el trabajo, ni debe deshumanizarse el sector agropecuario, atendiendo a simples criterios de rentabilidad. Este juicio se inserta primordialmente en las jerarquías de la preferencia de la persona ante las sociedades superiores, atendiendo la existencia de entidades intermedias.

El Estado al adoptar una política como la que se ha indicado, adquiere el compromiso ineludible de coadyuvar para obtener los resultados planteados. La explotación del suelo marginal con apoyatura de instituciones profesionales (como el INTA), de crédito perfectamente definidos (como los que otorga el Banco de la Nación Argentina), y de un *sistema de cooperativas*, solidamente integradas a la zona, permitirá el ensanchamiento de la frontera agropecuaria.

Si bien el inc.d) del artículo 20 del impuesto a las ganancias exceptúa “las utilidades de las sociedades de cooperativas”, el estudio efectuado, indica una especificidad que coordine las necesidades del sector y el control necesario, para obtener resultados inmediatos.¹¹

El sistema cooperativo propuesto debe complementar las tareas del campesino y del Estado de tal manera, que los sistemas de producción, de distribución y consumo sean lo más racionales posibles.

11) Por otro lado, se destaca que los incentivos generales no tienen los resultados buscados, Los incentivos deben ser precisos y terminantes, para casos singulares, que responden a políticas perfectamente definidas.

El esfuerzo aunado de los hombres de campo, permitiría, la complementación de los factores, el asesoramiento de profesionales en las áreas de explotación, administración y comercialización, una mayor capacidad de almacenamiento, una presión de compra de los insumos y consumos, concentración de venta que le otorga mayor poder de negociación, una mayor capacidad económica y de rentabilidad para la obtención de créditos ¹² y finalmente, la constante interdependencia y comunicación de todo lo relacionado a la explotación, le facilitaría adquirir la agilidad empresarial, tan necesaria para ser eficiente.

La implementación de la renta potencial normal a la tierra, como base de tercera categoría del impuesto a las ganancias, debe atender al esquema planteado, por medio de incentivos específicos, para la explotación de las tierras marginales como un todo orgánico.

La transferencia de las tierras de bajo y normal rendimiento, que permitiría cierto grado de concentración en la tenencia de los campos, hace necesario la intervención del Estado, para corregir esta posible tendencia. El Estado debe terciar enérgicamente en todo lo que concierne a defectuosas estructuras socioeconómicas, porque debe tener facultades para fomentar, estimular, ordenar, coordinar, suplir y complementar las actividades del sector privado.

Por otro lado, la tenencia de la tierra es un fuero de excepción por las implicancias sociales y económicas que tiene. Para el caso planteado, el Estado debe intervenir en las ventas de las tierras agropecuarias, para detectar las causas que motivan este hecho. Cuando motivos de especulación fueron la causa determinante de la tenencia y/o que la venta tenga como fundamento la incidencia del impuesto, determinará la expropiación de esa tierra por parte del Estado ¹³. El valor de expropiación se determinará capitalizando la renta indicaria.

Las tierras así obtenidas por el Estado, y atendiendo a su capacidad productiva; deben ser arrendadas a cooperativas que el Estado propenderá a su constitución o deben ser vendidas a unidades familiares campesinas, de acuerdo a normas estrictas y la superficie de las mismas no deben superar el concepto de unidad económica de la zona. El precio de arrendamiento se determinará por ley y deberá ser un porcentaje de la renta indicaria; y el precio de venta será determinado de la misma forma que el de la expropiación. Los flujos monetarios necesarios para estas operaciones serán administrados y acordados por el “Fondo Nacional Agrario”.

La implementación de estos instrumentos debe ser institucionalizada en forma armónica dentro del sistema impositivo creado. Es exigencia derivada de las facultades del Estado, pero, a la vez, responde a criterios técnicos correctos para que no sea desvirtuado.

5. *Conclusiones.* El sistema de la renta potencial norma de la tierra, como base imponible de tercera categoría del impuesto a las ganancias, concurre primordialmente a criterios puramente económicos –la eficiencia- sin atender, en algunos casos, a principios de equidad.

12) Por este medio se podría canalizar parte de los fondos de “Fondo Nacional Agrario”, recientemente creado.

13) El artículo 17 de la Constitución Nacional establece que “La expropiación por causa de utilidad debe ser calificada por ley y previamente indemnizada”. La formulación de los motivos, son fácilmente detectables desde el punto de vista contable y económico. Se trata de simples problemas técnicos.

Es por ello, que el régimen debe ser reestructurado para compatibilizar ambos aspectos, en los hechos económicos y financieros; porque la ordenación del sector agropecuario no es diferente a los otros órdenes de la vida.

Cabe reconocer que en lo enunciado hasta aquí existen juicios valorativos, que pretenden recaer en conclusiones prácticas, pero con cierto rigor científico.

Además, las premisas adoptadas responden a hechos políticos, que tienen un marco de referencia, que si bien en doctrina permiten alternativas, están enunciados de manera concluyente para el caso analizado. Compatibilizar y armonizar principios, donde el ser humano es eje de las autodeterminaciones en la vida social, permitirá en definitiva corregir los propios hechos humanos, como parte y como todo.

Por lo expresado se propone, que:

I. Para las tierras marginales, debe crearse un sistema de complementariedad, por medio de incentivos fiscales específicos, que permita constituir en el mediano plazo, entidades con alta capacidad productiva, ensanchando de esta forma la frontera agropecuaria del país. El cooperativismo sería el sistema más adecuado de complementariedad.

II. Para evitar la concentración de la tenencia de la tierra, por aplicación del sistema tributario indiciario, el Estado debe intervenir en la compra-venta de los campos, para detectar los casos que son realizados por incidencia del tributo. Para evitarlo el Estado, debe expropiar y atendiendo a la superficie de los fundos, deberá arrendar a cooperativas que se constituirían con tal fin o vender unidades económicas a las familias campesinas.*

() Se agradece los consejos y críticas efectuadas por los señores Ernesto R. Seselovsky y Juan Carlos Aldao, quienes no son responsables de lo enunciado en este estudio.*

Bibliografía.

Bird, Richard y Oldman, Oliver, La imposición fiscal en los países en desarrollo, trad. De José Meza Nieto (México, 1968)

Boletín de la Dirección General Impositiva, Volumen 399, N° 236 (Buenos Aires, Agosto de 1973).

IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, 1966).

Derecho Fiscal, Año XXIII, Nos. 270 y 271 (Buenos Aires, diciembre de 1973 y enero de 1974).

Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la República Argentina, 21ª. Reunión. Continuación de la 13ª. Sesión Ordinaria (Especial) (Buenos Aires).

Facultad de Ciencias Económicas. U.N.C., La tributación en la Argentina, (Buenos Aires, 1969).

O.E.A., B.I.D., C.E.P.A.L., Reforma tributaria para América Latina, Problemas de Política Fiscal, T. II (Washington, D.C.,1964).

WALD, Haskell P., Tributación de tierras agrícolas en economía subdesarrolladas, trad. De Francisco César R. (México, 1968).