

GASTON Y FELIPE CRUZAT

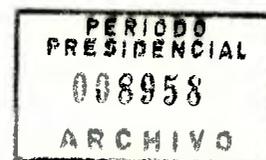
ABOGADOS

GASTON CRUZAT PAUL
LUIS FELIPE CRUZAT LARRAIN
PATRICIA TORRES KOMPEN

ESTADO 10 - PISO 17 - OF. 1702
TELEFONOS: 339380 - 339015
TELEX: 346104 CYP CK
FAX: 337120
SANTIAGO - CHILE

Santiago, 9 de Enero de 1991.

Excmo. Señor Don
Patricio Aylwin Azócar
Presidente de la República
PRESENTE



Estimado Sr. Presidente:

Me atrevo a enviarle copia del memorandum que resume mi intervención en la reunión de agricultores de Rancagua del día 6 de Enero en curso.

Creo que las razones expuestas pueden justificar una revisión de la ley y, quizás, una suspensión de su vigencia, manteniéndose los pagos provisionales en calidad de definitivos, incluso aumentándolos.

Quedo a su disposición para ampliar estas informaciones si Ud. lo estimara conveniente.

Permítame felicitarlo por su magistral intervención ante los agricultores, de una ecuanimidad y franqueza extraordinarias y que mereció en la mayoría de los asistentes gran aceptación.

Aprovecho también para decirle que me siento feliz de haberlo elegido a Ud. desde un principio, pues su actuación ha sido la de un formidable estadista.

Su afectísimo amigo,

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "Gaston Cruzat Paul".

GASTON CRUZAT PAUL

15 ENE. 1991

NR. 91-735

Comentarios técnicos al documento
"Análisis de la tributación agrícola"

PA A		MLP	
CB E		ED C	
MT O		FW M	
RC A		PV S	
MZ C		JR A	

SINTESIS DE COMENTARIOS:

1. Hay elementos constructivos que se desprenden del documento que se comenta que ayudarían a llevar adelante la aplicación de la contabilidad completa en la agricultura.
2. La modificación sugerida en el trato de los arrendamientos es válida y simple de llevar a cabo.
3. La postergación de la presentación del balance inicial --pero manteniendo la vigencia del régimen de contabilidad completa desde el 1º de enero de 1991-- dentro de un plazo que no altere la aplicación del resto de la Ley también es factible y simple de realizar, aunque no es estrictamente necesaria desde la perspectiva técnica.
4. Las alternativas de valoración de activos contempladas en la reforma tributaria constituyen un beneficio para los contribuyentes agrícolas que pasen a tributar según su renta efectiva, y no sería recomendable su asimilación al caso general, como se sugiere en el documento.
5. La postergación de la aplicación de la reforma tributaria no es una decisión técnica. Desde la perspectiva técnica, dicha postergación no se justifica.

COMENTARIOS:

La reforma planteó dos desafíos técnicos importantes en lo que se refiere a la modificación de la renta presunta. Primero, el diseño de las normas que regulan la confección del balance inicial de los contribuyentes que deban pasar a tributar según su renta efectiva. Segundo, el diseño de las normas que eviten que los grandes contribuyentes de los tres sectores involucrados -- agricultura, minería y transporte de carga terrestre-- simulen operaciones destinadas a eludir el límite de ventas para pasar a tributar según contabilidad completa. Este último aspecto hubiera podido evitarse con un límite de ventas más bajo.

Los dos aspectos señalados --el balance inicial y las normas de resguardo-- son los que motivan los comentarios técnicos del

documento "Análisis de la tributación agrícola". El informe se pronuncia favorablemente sobre los criterios económicos más de fondo que motivaron la decisión de reformar el sistema de renta presunta de la manera planteada en las Bases Programáticas, los que no son tratados en este comentario. En relación a los aspectos de diseño tributario, cabe comentar que expertos tributarios del Gobierno y de la oposición coincidieron en que esta reforma es técnicamente factible y que la decisión de introducirla o no introducirla no constituye una decisión técnica.

I.- Preámbulo

En este párrafo el autor del informe plantea la dificultad para entender y aplicar la Ley y sus disposiciones complementarias. Esta crítica se desarrolla en los párrafos siguientes, a los que nos referimos más adelante. Cabe comentar, sin embargo, que la extensión de la Ley, las circulares y las disposiciones complementarias son habituales en la legislación tributaria, y se justifican para lograr una correcta comprensión y aplicación de la Ley. Aún así, hay críticas válidas que se recogen en este memorándum.

II.- Desigualdad con otras actividades

1. Se critica que en la confección del inventario inicial que se contempla para la actividad agrícola, la valorización de activos está sujeta a innumerables reglas, en circunstancias de que el resto de las actividades gravadas tienen libertad para establecer las valoraciones de aportes y estructuras. Esa afirmación olvida el hecho de que en el caso de los agricultores sometidos a renta presunta que pasan a renta efectiva, el mayor valor que se consigna en el inventario inicial queda exento de tributación. En el caso general de los contribuyentes que llevan renta efectiva, en cambio, la libertad para establecer los valores de aporte o transferencia de activos va acompañada por la obligación de pagar impuestos por el mayor valor entre el costo de adquisición de esos activos y el de aporte o transferencia. Por lo demás, en el caso general también es necesario acreditar el origen de los bienes del activo. Las normas de valoración fueron diseñadas en beneficio --y no para el perjuicio-- de los contribuyentes agrícolas. Tanto es así, que si no se hubiera establecido límites y regulaciones a este respecto y hubiera quedado la valoración al arbitrio del contribuyente, las sobrevaloraciones de activos podrían haber llevado al sector a no pagar impuestos por muchos años, con el consiguiente daño fiscal, y sin justificación técnica para ello.

No es correcto, como se señala en el informe, que los posibles abusos en esta materia podrían haberse evitado aplicando las

facultades de tasación del artículo 64 del Código Tributario. Este artículo sólo puede utilizarse en el caso de subvaloraciones, y no en el de sobrevaloraciones como es el caso que se pretende evitar. También, el artículo 64 es aplicable cuando existe una tasación efectuada por el SII, la que se justifica en casos puntuales o cuando es solicitada por el contribuyente. Esta tasación del SII, sin embargo, no se justifica como un criterio de aplicación general, dadas las evidentes dificultades administrativas que involucraría.

2. El informe plantea que la agricultura resulta ser la única actividad gravada por situaciones subjetivas, como son todas las disposiciones sobre empresas "relacionadas". Cabe señalar al respecto lo siguiente:

- a) Las normas de relación aludidas en el informe tienen por objeto exclusivo evitar que a través de la subdivisión de predios o de faenas agrícolas en distintas empresas, los contribuyentes eludan el límite de ventas que los obligaría a tributar según renta efectiva. Estas normas sobre "relaciones" no hubieran sido necesarias si el límite de ventas que obliga a pasar a renta efectiva hubiera sido inferior. El nivel de ventas que establece la Ley afectaría a alrededor de un 3,5% de las empresas agrícolas.
- b) Las normas de "relacionamiento" no son subjetivas sino objetivas, ya que se basan en disposiciones que no pueden ser objeto de apreciaciones y juicios de valor, tales como los porcentajes de propiedad o participación en las utilidades. Cabe agregar que estas normas de relacionamiento en ningún caso afectan a los contribuyentes agrícolas de menor tamaño, para los cuales se prevé expresamente la posibilidad de continuar en renta presunta.
- c) Se debe recordar que en la propia Ley de la Renta existen normas sobre "relaciones" cuyo carácter es claramente menos objetivo como, por ejemplo, las del artículo 17 N°8, inciso 4°. Además, en la legislación bancaria y de sociedades anónimas y de valores, es frecuente encontrar normas de relacionamiento mucho más severas y evidentemente subjetivas.
- d) La solución propuesta en el informe, en el sentido que bastaría que el contribuyente declare la relación que le afecta, supone definir de todas maneras la relación que debe ser declarada. Esto es, requeriría de normas como las establecidas en la Ley que se critica.
- e) Las normas sobre relación no constituyen una violación al principio de igualdad ante la Ley. En efecto, la legislación tributaria está llena de tratos especiales, como, por ejemplo, la renta presunta. Todas son normas de aplicación general para categorías de contribuyentes y no para personas

en particular.

III. Situaciones injustas

1. Se critica la circunstancia que en la valoración del activo inmovilizado para incluir en el inventario inicial se exija documentación sustentatoria con carácter retroactivo. Al respecto cabe reiterar que las normas de valorización de activos van en beneficio del contribuyente agrícola. Todo el mayor valor de los activos, la plusvalía que puedan tener y la valorización de activos que no requieren de documentación sustentatoria tales como las plantaciones, siembras, bienes cosechados y animales nacidos en el predio es tratado como un ingreso no constitutivo de renta. Esto es, toda la valorización, incluyendo una revalorización adicional para la primera enajenación del predio, constituirá un ingreso exento del pago de impuestos. El eliminar estas disposiciones o --como señala el autor del informe-- el asimilarlas a la regla general de la Ley de la Renta harán perder este obvio beneficio a los agricultores. La exigencia de documentación es una medida de prudencia necesaria ya que, de lo contrario, el contribuyente podría presentar cualquier valor.

En el caso del activo inmovilizado, que es al que se refiere el informe en esta parte, justamente para hacerse cargo de la situación en que no existe documentación confiable, la Ley establece mecanismos alternativos de valoración de activos que no requieren de esa prueba. Por ejemplo, las tasaciones a valor de reposición --esto es, a valor comercial nuevo o terminado de construir menos la depreciación correspondiente-- que efectúen los profesionales autorizados no requieren de documentación fidedigna. Esta alternativa se introdujo precisamente para dar la posibilidad de una tasación a valor comercial a las mejoras mencionadas en el documento, incluyendo las que no cuentan con documentación sustentatoria.

Aún así, podría gestionarse la agilización y simplificación de las exigencias y procedimientos establecidos por el SII que no impliquen un daño fiscal. Para estos propósitos, sería conveniente que el autor del informe se acerque a los técnicos que participaron en la elaboración de la Ley. •

IV. Valorización de la tierra

En este punto, el autor del informe se refiere a un aspecto particular de lo señalado en el párrafo III, ya que se trata del tema de la valoración de los predios en el balance inicial. Como se comentó, y precisamente para evitar las situaciones injustas que se señalan en el informe, se introdujo alternativas adicionales a las señaladas en el documento que se comenta para la valoración del predio, las que en todo caso son para pagar

menos y no más impuestos. Además, las posibilidades de agilización y simplificación de procedimientos también son extensivas a este caso particular. Una vez más cabe señalar que en este caso no es conveniente, como lo sugiere el informe, utilizar los procedimientos del artículo 64 del Código Tributario. La utilización de este procedimiento contemplada en el artículo 5° transitorio N°1 letra c) es una excepción válida, ya que allí se refiere al caso en que existe una tasación del SII.

Para la valoración del predio, la Ley aprobada ofrece varias opciones. La más fácil es la del avalúo fiscal, aunque no es necesariamente la más justa. También existe la posibilidad de valorizar según el valor de adquisición. En este caso, el contribuyente podría eventualmente tener el beneficio --y no el perjuicio-- de valorizar separadamente los bienes del activo inmovilizado. Además, cualquiera sea la opción tomada, siempre existe la posibilidad de efectuar, posteriormente y con anterioridad a la primera enajenación del predio, una revalorización adicional para llevarlo a valor comercial sin pago de impuestos. Esta revalorización puede ser efectuada por el SII o por los profesionales que indica la Ley, a elección del contribuyente. Esta revalorización, que conlleva un claro beneficio para el contribuyente agrícola, tuvo por objeto evitar el pago de un impuesto adicional sobre la valorización del predio en la primera enajenación o en el término de giro que señala el autor del informe. En consecuencia, no hay impuestos expropiatorios ni asimetrías con las empresas agrícolas que permanezcan en el sistema de renta presunta.

Cabe hacer presente que en el régimen general de tributación a base de renta efectiva, lo normal es que el contribuyente pague impuesto sobre el mayor valor en la enajenación de sus activos fijos, sin que al efecto se le permita alguna revalorización especial como las señaladas anteriormente.

V. Tasaciones

En este párrafo el autor del informe critica las alternativas de tasación mencionadas y plantea que, dado lo drástico de las sanciones contempladas en el caso de tasaciones dolosas o negligentes, no se ha inscrito ninguna sociedad tasadora de activos, ni sociedad auditora ni de profesionales para estos efectos, ni existe la intención de hacerlo dentro de las firmas que ha consultado. Al respecto, cabe comentar que no es raro que no se hayan inscrito las sociedades mencionadas ya que el reglamento que las regula no ha sido publicado, aunque está pronto a serlo. Además, el SII ha recibido consultas de profesionales interesados en formar estas sociedades tasadoras. La crítica formulada, en consecuencia, es prematura.

Cabe agregar que la Ley no contiene contradicciones, como se señala en el informe. La tasación efectuada por los profesionales que indica la Ley es procedente, pero requiere de la ratificación de una empresa tasadora o auditora acreditada en conformidad con el N°2 del artículo 5° transitorio. De paso, esta alternativa para la tasación de los activos tampoco requiere documentación fidedigna.

VI. Arrendamientos

En el caso de arrendamiento de predios, observa el informante que en lugar de la exigencia de escritura pública o protocolizada bastaba exigir que los arrendatarios acreditaran haber declarado las rentas correspondientes durante los años de su vigencia. La alternativa sugerida es eficaz, y podría ser considerada su inclusión especial, lo que requiere de una Ley modificatoria.

VII. Consideración general

Respecto al comentario que la Ley presume que los contribuyentes agrícolas incurrirán en manejos dolosos para evitar sus consecuencias, conviene señalar que esto no es efectivo. Sin embargo, la experiencia en todos los países indica que los contribuyentes tratan de sacar partido de las posibilidades que da la Ley. Este es un comportamiento natural, amparado por la Ley, pero que tiende a disminuir su eficacia. Es responsabilidad del legislador reducir o evitar la posibilidad de acciones que desvirtúen el espíritu que inspiró la Ley.

También es responsabilidad de las autoridades establecer normas que, siendo efectivas, sean a la vez lo más simple posible. En este espíritu, en los párrafos III y IV se sugirió buscar formas para agilizar y simplificar los procedimientos del SII para la valoración y tasación de activos, dentro del marco general de las leyes tributarias y siempre que no exista daño fiscal. Para ello sería útil la colaboración del autor del informe en la discusión de las circulares y reglamentos.

VIII. Sugerencias

El autor del informe sugiere postergar ya sea la vigencia de la Ley o, en su defecto, la presentación del balance inicial.

1. Con respecto a la postergación por un año de la entrada en vigencia de la obligación de llevar contabilidad completa, cabe señalar lo siguiente:

a) Sobre los aspectos de esta decisión que trascienden las consideraciones técnicas no nos pronunciamos. En lo técnico,

no hay razones que justifiquen postergar la aplicación de la reforma.

- b) La decisión de postergar la aplicación de la Ley tendría consecuencias técnicas más engorrosas que las de mantenerla en su forma actual. El perfeccionamiento de las circulares y los reglamentos, así como la eventual introducción de la modificación comentada en el párrafo VI, no requieren de la postergación. Cabe recordar que el proyecto original contemplaba la aplicación de la renta efectiva a contar del 1º de enero de 1990. En el Parlamento se postergó la vigencia al 1º de enero de 1991, lo que llevó a introducir una serie de medidas transitorias de resguardo para evitar eludir el efecto buscado en la reforma. Si se decidiera la postergación, ello requeriría también prolongar la vigencia de las medidas de resguardo contempladas en el articulado transitorio de la Ley, y eventualmente agregar otras. Cabe comentar que estas medidas han sido objeto de odiosidad en la discusión pública.
2. Con respecto a postergar la presentación del balance inicial, ello es factible y no presenta complejidades técnicas ni administrativas en la medida que dicha postergación sea por un plazo que no altere la aplicación del resto de la ley.

Santiago, 14 de enero de 1991.