

RENTAS DE BIENES RAICES AGRICOLAS EN RELACION A LOS ARTICULOS

**Por Rodemil Morales Avendaño y
Leonel Campos Vergara, Ayudantes de
Derecho Tributario**

74 Y 75 DE LA LEY DE LA RENTA

Periódicamente los agricultores se ven enfrentados con serios problemas relacionados con el tratamiento tributario de las rentas provenientes de la explotación de predios agrícolas cuando éstas son superiores a las presuntas de derecho y a la posibilidad de que los gastos e inversiones hechos con estos fondos les sea aplicable el impuesto de primera categoría, por aplicación de la presunción del Artículo 74 de la Ley de la Renta relativa a los signos exteriores de riqueza.

Las disposiciones legales que nos relacionan con el problema que trataremos de abordar son las siguientes:

Artículo 20 Nº 1 letra b), inciso 1º de la Ley de la Renta.

“Tratándose de bienes raíces agrícolas explotados por sus propietarios o usufructuarios que no sean sociedad anónima, se presume de derecho que la renta de dichos bienes es igual al 10 % de su avalúo fiscal. Esta presunción será del 4 % respecto de las personas que explotan bienes raíces agrícolas en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario de dichos bienes”.

Artículo 14 del Reglamento de Contabilidad Agrícola.

“La renta líquida de la actividad agrícola se determinará deduciendo de los ingresos brutos el costo de dichos ingresos y los gastos incurridos en la explotación, según las normas que se señalan en el presente Título.

“No obstante tratándose de contribuyentes que no sean sociedades anónimas, se considerará como renta líquida de la actividad agrícola, para los fines del impuesto a la renta, una renta presunta de derecho, como sigue:

a) Respecto de bienes raíces agrícolas explotados por sus propietarios o usufructuarios, 10 % de su avalúo fiscal, y

b) Respecto de bienes raíces agrícolas explotados por personas que no sean sus propietarios o usufructuarios, 4 % de su avalúo fiscal”.

Tal como lo establecen las disposiciones transcritas, en principio, los agricultores deberán declarar sus rentas en cuanto a ficciones legales del 10 ó el 4 % del predio, según el caso, de acuerdo con la Ley, que presume que los agricultores obtienen esta utilidad por la explotación del predio. Utilidad que puede corresponder o no a la realidad, es decir, un arrendatario agrícola que debe declarar como renta líquida un 4 % del avalúo del predio puede haber obtenido, más o menos rentas que este porcentaje supuesto por el legislador.

Planteado así el problema se trata de saber cual será el tratamiento tributario de las rentas obtenidas por su propietario o arrendatario agrícola cuando de la explotación obtuviere rentas efectivas superiores a las imaginadas por el legislador en su presunción.

La situación anterior aparece rodeada por algunos elementos añadidos por el legislador, que provoca confusión. Estos elementos son:

a) Carácter de la presunción de renta líquida; b) obligación de llevar contabilidad en determinados casos; y c) Ambito de aplicación de los artículos 74 y 75 de la Ley de la Renta.

A.— Carácter de la presunción de renta líquida: esta presunción está enunciada en el artículo 20 N° 1 letra b), inciso 2°, ya transcrito en el carácter de derecho, esto significa que por la sola ocurrencia de ciertos factores, prescindiendo de la realidad exacta, la Ley determina cual es la renta sobre la cual se va a pagar impuesto; en este caso si se es propietario o usufructuario la cantidad base será de 10 % del avalúo fiscal del inmueble, y si es arrendatario será de 4 % calculado en la misma forma. Hechas las deducciones autorizadas por el reglamento de Contabilidad Agrícola, a la base tendremos los valores sobre el que se aplicará la tasa impositiva, respecto del impuesto de Primera Categoría en caso de Predios Agrícolas los que explotan en una calidad distinta de propietario o usufructuario, y los otros impuestos en los casos restantes.

Establecido el hecho, como sucede en la especie, de la determinación de la base imponible sobre la base de una presunción, debemos señalar que significan exactamente las presunciones, y que significa que exista una presunción de renta de determinada actividad, transcribiendo para el Primer efecto el artículo 47 del Código Civil que se ocupa de ellas:

“Artículo 47.— Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”.

El artículo transcrito precedentemente significa que el legislador puede crear ficciones de la realidad, ficciones que generalmente corresponderán a ella, y que serán simplemente legales o de derecho según admita o no prueba en contrario, vale decir la realidad ficticia creada por el legislador en el primer caso es des-

virtuable, y en relación al problema que nos preocupa probándose que se obtuvieron más ingresos; o indesvirtuable, en este último caso, en que no se podría demostrar que el contribuyente tuvo más ingresos que los presuntos aunque efectivamente los hubiere tenido.

En el caso que abordamos, las presunciones establecidas por el legislador tienen el carácter de derecho, lo que viene a significar que por disposición legal se estableció que la base imponible es del 10 ó el 4 % del avalúo del predio, según sea el contribuyente propietario o usufructuario del predio o tenga otra calidad. En otras palabras, sólo por ley podría crearse otra base imponible.

B.— Obligación de llevar contabilidad.— El artículo 20 N° 1, letra b) inciso 2° de la Ley de la Renta expresa: “las personas a que se refiere el inciso anterior que exploten bienes raíces agrícolas con un avalúo fiscal en conjunto, o igual o superior a 50 sueldos vitales anuales estarán obligadas, en todo caso, a establecer la renta efectiva de dichos bienes raíces mediante contabilidad fidedigna, para los fines de justificar sus inversiones y el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las leyes vigentes”.

Por otra parte, el artículo 5° del Reglamento de Contabilidad Agrícola dice lo siguiente: “Artículo 5° Estarán obligados a llevar contabilidad completa por la actividad agrícola los siguientes contribuyentes:

1.— Las sociedades anónimas, cualquiera que sea el monto de los avalúos del predio o conjunto de predios que exploten.

2.— Las personas naturales y sociedades de personas que ejerzan actividades agrícolas en un predio cuyos avalúos individuales o en conjunto sean de un monto igual o superior a 50 sueldos vitales anuales”.

De tal manera que considerando lo establecido en las disposiciones legales transcritas precedentemente, la renta que los contribuyentes que explotan predios agrícolas obtengan por dicha explotación, está presupuestada por la Ley en forma indesvirtuable en un 10 ó en un 4 %, según la mencionada calidad y no necesitarán llevar contabilidad salvo que en forma separada o en conjunto, el avalúo de estos predios fuere superior a 50 sueldos vitales anuales, caso en el que deberán llevarla exclusivamente para dos fines: a) Justificar inversiones; y b) Cumplimiento de las obligaciones derivadas de las leyes vigentes.

En este punto se empieza a configurar el problema que nos preocupa, el que se manifiesta a través de las siguientes interrogantes:

¿Cuál es en definitiva el alcance de la obligación de llevar contabilidad de los agricultores ¿Cuál es la situación real de los agricultores no obligados a llevar contabilidad? Respecto de los obligados ¿Deberán éstos tributar sobre las rentas que arroje la contabilidad o esta contabilidad existiendo una presunción de renta de derecho está establecida con otros fines? ¿Cuál sería la justificación de inversiones y el cumplimiento de las leyes vigentes?

C.— Ambito de aplicación de los artículos 74 y 75 de la Ley de la Renta. El artículo 74 de la Ley de la Renta expresa:

“Artículo 74. Se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos o inversiones, se presumirá que corresponde a utilidades afectas al impuesto establecido en primera categoría. Se gravarán además esas utilidades con el impuesto a las compraventas de bienes corporales muebles o a los ingresos comprendidos en el artículo 7° del Decreto N° 2.772, de 18 de Agosto de 1943 según sea el giro principal de actividad del infractor”.

Además, el artículo 75 de la Ley de la Renta, dice lo siguiente:

“Artículo 75. Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones proviene de rentas exentas de impuestos o afectas a impuestos sustitutivos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo con normas generales que dictará el Director. En estos casos el Director Regional deberá comprobar el monto líquido de dichas rentas. Si el monto declarado por el contribuyente no fuere correcto, el Director Regional podrá fijar o tasar dicho monto, tomando como base la rentabilidad de las actividades, a las que se atribuyan las rentas respectivas o, en su defecto, considerando otros antecedentes que obren en poder del Servicio”.

Pareciera que, en principio, estos artículos plantearán una situación contradictoria con el artículo 20, N° 1, letra b), pues en síntesis manifiestan que si una persona no probare el origen de los fondos con que hizo sus gastos o inversiones, y no está entre los obligados a llevar contabilidad, se presumirá que dichos fondos provienen de utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría (propietarios y usufructuarios no están afectos a este impuesto). Si el contribuyente alegare que el origen de las inversiones proviene de rentas superiores a las presuntas de derecho deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, caso en el cual e interpretando armónicamente la ley, nos encontramos que por una parte el artículo 20 N° 1 letra b) exime de llevar contabilidad a los que explotan predios de avalúo inferior a 50 sueldos vitales anuales; pero si deben acreditar el origen de los gastos e inversiones, deberán hacerlo mediante contabilidad fidedigna; de donde resulta que los que explotan predios de avalúo superior a 50 sueldos vitales anuales sólo se diferenciarían en este aspecto en que su obligación de llevar contabilidad, sería además para los efectos del cumplimiento de otras leyes vigentes.

En resumen, lo que se desprende de los elementos de juicio, señalados, es lo siguiente:

1.— Existe un régimen de presunción de derecho de renta de los predios agrícolas.

2.—El que alegue haber obtenido más de lo indicado en la presunción deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna.

3.—Es factible en base a la presunción del inciso 2º del artículo 74 de la Ley de la Renta liquidar y girar el impuesto de 1ª categoría a los agricultores no obligados a su pago o hacer agregados a la declaración correspondiente.

POSICION DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

La posición del Servicio de Impuestos Internos ha sido fijada recientemente en el Boletín de Julio de 1970 relativo al Oficio N° 8877 de 23 de Octubre de 1969 de la Subdirección de Operaciones que dice:

“Del artículo 75 de la Ley de la Renta, se desprende que para el contribuyente nace la obligación de llevar contabilidad fidedigna cuando decida sostener o alegar a su favor que sus ingresos o inversiones provienen: c) de rentas efectivas de un monto superior que las rentas que la ley presume de derecho.

Cuando el contribuyente que explota predios agrícolas de un avalúo inferior a 50 sueldos vitales anuales que sus ingresos o inversiones provienen de rentas efectivas de un monto superior a las que la ley presume de derecho, deberá acreditarlas mediante las normas contenidas en Reglamento de contabilidad agrícola, de acuerdo con las instrucciones contenidas en los suplementos 6 (17) 50, 6 (17) 56 y suplemento 192 de 2 de Junio de 1969 y sus complementos 1 y 2”.

Asimismo, el suplemento 6 (17) - 50, de 20-I-1969, expresa el criterio del Servicio de Impuestos Internos de la siguiente manera, según se transcribe a continuación:

(1) Las nuevas disposiciones del artículo 75 de la Ley de la Renta establecen normas para acreditar las rentas exentas de impuestos o las rentas efectivas superiores a las rentas presuntas cuando el contribuyente alegue que sus ingresos o inversiones provienen de actividades exentas o sometidas a un régimen de presunción de renta, en que no exista obligación de llevar contabilidad.

En el caso de la explotación agrícola, la ley ha fijado una renta presunta de derecho estableciéndose la obligación de llevar contabilidad sólo en el caso de explotación de predios con avalúos en conjunto de monto igual o superior a 50 sueldos vitales anuales. Por consiguiente, si los predios explotados tienen en conjunto un avalúo inferior al señalado, no existe obligación de llevar contabilidad. Para estos últimos casos, si el agricultor alega que sus inversiones o incrementos de patrimonio se justifican en rentas de la actividad agrícola, respecto de la cual sólo está obligado a declarar la renta presunta de derecho, deberá acreditar dicha circunstancia mediante contabilidad fidedigna.

(2) El Director Regional deberá comprobar el monto líquido de las rentas efectivas declaradas por el contribuyente. Si el monto declarado por el contribuyente no fuere correcto, el Director Regional está facultado para tasar o fijar el monto de las rentas efectivas, tomando como base la rentabilidad de las acti-

vidades a las que el contribuyente atribuya el origen de las rentas respectivas o, en su defecto, considerando otros antecedentes que obren en poder del Servicio de Impuestos Internos.

(3) La comprobación, fijación o tasación que haga el Director Regional respecto de las rentas efectivas no sometidas a tributación, tiene gran importancia, pues la parte de las rentas declaradas por el contribuyente cuyo monto no quede comprobado o que exceda de la fijación o tasación que practique el Director Regional, no servirá para justificar los mayores ingresos o inversiones del contribuyente, caso en el cual operarán las presunciones establecidas en el artículo 74 de la Ley de la Renta, respecto de la parte no justificada de los ingresos o inversiones aludidos.

(4) La Dirección Nacional dictará normas generales respecto del sistema de contabilidad que debe llevarse al efecto. Mientras tanto, los agricultores acreditarán la renta efectiva mediante el sistema de contabilidad establecido en el Reglamento de Contabilidad Agrícola, según el monto de los avalúos de los predios explotados".

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos, ha complementado las instrucciones anteriores mediante el Suplemento 6 (12)-213 de 3-11-1969, el cual dice lo siguiente:

"El Servicio puede establecer que los gastos de vida del contribuyente y de su familia no están en relación con los retiros personales o con las rentas declaradas. En esta situación, el Servicio puede practicar una liquidación agregando a la renta declarada la mayor estimación de los gastos de vida del contribuyente, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 74 de la Ley de la Renta, aún cuando no pueda desvirtuarse la calidad fidedigna de la contabilidad.

Del mismo modo, si se estableciere la existencia de inversiones del contribuyente cuyo origen no lo pruebe el contribuyente, se practicará una liquidación o reliquidación, considerando a dichas inversiones o incrementos de patrimonio como utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría, en virtud de las presunciones establecidas también en el citado artículo 74. Al efecto, se considerarán los desembolsos afectivos de dinero. Los saldos de precio insolutos se considerarán en el período en que ellos sean cancelados por el contribuyente.

El artículo 75 de la Ley de la Renta señala que, si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuestos o afectas a impuestos sustitutivos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna. Esta norma rige desde el 1° de Enero de 1969. Respecto de períodos anteriores a dicha fecha, el contribuyente debe acreditar tales circunstancias con los antecedentes de que disponga, estando facultado el Director Regional para fijar el monto de las rentas a las cuales se atribuyen los ingresos o inversiones cuestionados.

Al efecto, debe tenerse en cuenta que en este caso las liquidaciones no tienden a desvirtuar ni contradecir las declaraciones de renta del contribuyente ni las anotaciones de sus libros de contabilidad, sino que consideran una presunción legal que el Servicio está obligado a aplicar lo que es sin perjuicio del derecho del contribuyente de desvirtuar dicha presunción. Por consiguiente, cuando se aplican las disposiciones contenidas en los artículos 74 y 75 de la Ley de la Renta, resulta evidente que lo que debe examinarse y ponderarse es la prueba que pueda presentar el contribuyente al margen de su contabilidad principal, para acreditar el origen de los fondos con que haya podido efectuar sus gastos o inversiones. Por lo tanto, no se está rechazando la prueba que pueda emanar de su contabilidad principal, sino que se está dando oportunidad al interesado para comprobar en forma marginal sus gastos de vida, ingresos e inversiones que no aparezcan registrados o comprobados en su contabilidad principal.

Para aclarar estos conceptos puede recurrirse al ejemplo siguiente: un contribuyente tiene un negocio que explota en forma individual y disfruta, al mismo tiempo, de una jubilación. Sobre la jubilación tributa con el impuesto de Segunda Categoría y sobre la renta imponible líquida del negocio tributa con el impuesto de Primera Categoría. En este ejemplo el contribuyente deberá probar fehacientemente el monto líquido de su jubilación u otras rentas que pueda percibir tanto él como algunas de las personas que formen parte de su grupo familiar y que hayan dado margen a la investigación del origen de sus ingresos o inversiones. En caso de no presentarse pruebas fehacientes, previo el trámite de citación pertinente, se formulará un agregado a la renta de la Primera Categoría del afectado, sin que esto implique necesariamente el rechazo de la documentación o antecedentes que pudiera presentar el contribuyente al margen de su contabilidad, en los términos que establecen los citados artículos 74 y 75 de la Ley de la Renta. Lo mismo ocurre si el contribuyente no concurre a la citación o no presenta pruebas de ninguna especie.

Igual cosa ocurre, también si un contribuyente que es comerciante aparece haciendo aportes o inversiones que atribuye a la explotación de un predio agrícola del cual es propietario, usufructuario o lo explote en cualquier otra calidad. Para los fines de justificar sus ingresos o inversiones dicho contribuyente deberá llevar separadamente contabilidad fidedigna, cuya impugnación deberá ser considerada en forma aislada de la contabilidad que lleve respecto de otras rentas efectivas.

(1) Los gastos e inversiones del contribuyente se justifican fundamentalmente en las disponibilidades de dinero cuyo origen estuviere probado. En el caso de que el contribuyente alegare que sus gastos e inversiones cuestionados provienen de rentas exentas o afectas a impuestos sustitutos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, no será suficiente justificación del total o parte de dichos gastos e inversiones que la contabilidad que exhiba el contribuyente en conformidad con el artículo 75 de la Ley de la

Renta demuestre una utilidad o renta. Lo esencial es que dicha contabilidad refleje la disponibilidad de dinero proveniente de las actividades a que el contribuyente atribuye sus gastos e inversiones, por un monto que se compare con el de éstos últimos, o bien que registre los gastos e inversiones cuestionados.

Al efecto debe tenerse presente que, no obstante haberse demostrado dichas utilidades por un monto igual o mayor que los gastos e inversiones que se discutieron, ha sido menester que el contribuyente haya podido disponer efectivamente de dichas rentas o utilidades para efectuar tales gastos e inversiones. Así, por ejemplo, si la contabilidad exhibida por el contribuyente no demuestra disponibilidad de dinero en la fecha en que se efectuaron los gastos e inversiones, o demuestra disponibilidades en cuentas bancarias de las cuales el contribuyente no ha girado para tal objeto, dichos gastos e inversiones no se justifican por el monto de las utilidades o rentas demostradas, por cuanto el contribuyente no ha dispuesto de estas últimas para efectuarlos.

(2) **Períodos a que deben imputarse los incrementos de patrimonio.** Las inversiones, contribuyente cuyo origen no estuviere justificado se imputarán en principio, como renta del año o período tributario en que ellas se han realizado.

Sin embargo, si el contribuyente lograre presentar antecedentes demostrativos de haber tenido en su poder los dineros respectivos desde antes de efectuarse las inversiones, éstas se considerarán que corresponden a rentas de los años o períodos tributarios en que dichos dineros hayan aparecido en poder del contribuyente, distribuyéndose el monto no justificado de dichas inversiones entre esos años o períodos tributarios.

En todo caso, los funcionarios fiscalizadores al practicar las liquidaciones e imputar las inversiones a uno o más períodos tributarios, deberán considerar las diversas circunstancias de cada caso en particular, tales como actividades del contribuyente, naturaleza de sus rentas, lapso en que ha desarrollado actividades productoras de rentas variables, posibilidad de que el contribuyente pudo obtener el total de las rentas en un sólo período tributario o en varios, etc. En caso de dudas, se deberá consultar a la Dirección Regional correspondiente, la que, a su juicio, señalará el período o períodos a los cuales se atribuirán las inversiones como renta de Primera Categoría, de acuerdo con los antecedentes de cada caso en particular. Del mismo modo procederán las Direcciones Regionales en los casos de reclamación del contribuyente.

De atribuirse las inversiones como renta de varios años tributarios, se procederá a prorratear dichas inversiones, por partes iguales, entre dichos años tributarios, sin perjuicio de hacer la distribución a base de alguna relación o proporción diferente, si así fuere procedente de acuerdo con los antecedentes acumulados.

Una vez efectuada la distribución de las inversiones no justificadas entre los años tributarios correspondientes, se procederá al cobro del impuesto a la renta sólo respecto de los años no prescritos.

De acuerdo a la transcripción de los Suplementos y al Oficio de la Subdirección de Operaciones, que fijan el criterio y la posición del Servicio de Impuestos Internos ante el problema que nos preocupa, podría desprenderse en definitiva las siguientes conclusiones:

1.— A fin de acreditar inversiones, todos los que exploten predios agrícolas, sean sus avahíos inferiores o superiores a 50 sueldos vitales anuales, deben llevar contabilidad fidedigna. (Aplicación del artículo 20 N° 1 letra b) inciso final y artículo 75 de la Ley de la Renta).

2.— La diferencia entre los que exploten predios de avalúo superior o inferior a 50 sueldos vitales anuales es que los primeros además, deberán llevar contabilidad para el cumplimiento de otras disposiciones legales vigentes.

3.— Régimen de presunciones de derecho de renta establecido en el artículo 20 N° 1 inciso 1° letra b), no será tal, ya que en ambos casos, el 10 o el 4% admitirían pruebas en contrario, debiendo llevar contabilidad fidedigna y pagar impuestos sobre rentas efectivas.

4.— Respecto a las rentas superiores a las presumidas de derecho, podría aplicarse la presunción 2° del artículo 74 referente a los signos exteriores de riquezas.

Las conclusiones que hemos señalado, nos llevan en nuestro concepto, al absurdo y debe buscárseles otra interpretación, ya que, en caso contrario quedarían sin aplicación importantes disposiciones de la Ley de la Renta.

En efecto, demostraremos que las verdaderas conclusiones son las siguientes:

1.— Que el artículo 74 no puede aplicarse al caso de renta fijadas por la propia Ley de la Renta.

2.— No procede, tasación ni reliquidación de rentas respecto de los contribuyentes agricultores que declaran sobre la base de presunciones de derecho.

3.— Que el artículo 20 N° 1 letra b) inciso 2° es una norma de carácter especial que prevalece sobre la general señalada en el artículo 75, de donde se deduce que los que exploten predios de avalúo superior a 50 sueldos vitales anuales deberán llevar contabilidad para los dos fines establecidos, y aquellos que exploten predios de un avalúo inferior no deberán llevarla.

4.— Respecto de estos contribuyentes sólo cabrían nuevas liquidaciones, reliquidaciones o agregados cuando se probare que además perciben otros ingresos cuya tributación supuestamente se hubiese evadido.

En nuestro concepto esta es la interpretación correcta, interpretación que se encuentra confirmada por la historia fidedigna de la ley y por jurisprudencia reciente de nuestros tribunales.

En efecto, de la lectura del Mensaje del Ejecutivo que dió origen a la ley 17.073 que modificó a la ley 15.564 en estas materias se desprenden varias de las conclusiones que hemos indicado. En dicho Mensaje se dice lo siguiente:

“La más importante reforma en esta materia es establecer una presunción de derecho de que la renta de los bienes raíces agrícolas explotados por su propietario o usufructuario que no sea sociedad anónima será equivalente al 10 %

del avalúo fiscal de dichos bienes, presunción que se rebaja al 4% respecto de las personas que explotan bienes raíces agrícolas en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario de dichos bienes.

Esta modificación tiende en primer término a estimular un aumento de la producción de la agricultura en armonía con el plan agrario del gobierno. Se premia así al agricultor que obtiene rendimientos de su tierra superiores a los esperados y se castiga con una carga tributaria superior a quienes obtienen utilidades inferiores a la presunción. Además es preciso destacar que el régimen de presunciones de derecho que se propone, significará positivas ventajas de simplificación tributaria y terminará también con la relativa incertidumbre que se cierne actualmente sobre este sector de los contribuyentes.

En reemplazo de lo anterior (presunciones de derecho) rige actualmente un sistema de presunciones legales susceptibles de ser desvirtuadas tanto por el Servicio de Impuestos Internos como por los contribuyentes. Esta circunstancia se traduce en complejos problemas para el Servicio cuanto que tiene la obligación de controlar a la masa de los contribuyentes agrícolas y la situación de incertidumbre e inestabilidad para estos últimos respecto del impuesto a pagar.

Finalmente, a fin de evitar que este régimen de tributación de la renta de los bienes raíces agrícolas se pueda traducir en una fuente de evasión, cuando el contribuyente desarrolle también otras actividades, se propone incorporar una disposición al artículo 75 de la Ley, según la cual el contribuyente deberá acreditar mediante contabilidad fidedigna el monto de sus rentas efectivas, si ellas fueran superiores a las resultantes de la presunción de derecho, todo ello para el caso de que alegare que sus mayores ingresos o inversiones se derivan de su actividad agrícola.

Durante su tramitación en el Parlamento el Proyecto de modificación del artículo que nos preocupa, el 20.º N.º 1 letra b) inciso 2.º, fue sustituido por el siguiente: "Sin embargo, las personas a que se refiere el inciso anterior que sean propietarias o exploten bienes raíces agrícolas con un avalúo fiscal en conjunto superior a 50 sueldos vitales anuales estarán obligados a llevar contabilidad. En consecuencia si obtuvieren utilidades superiores al 10% o al 4% del avalúo del predio o predios, en su caso deberán pagar el impuesto por la renta efectiva que perciban".

El Ejecutivo, posteriormente observó esta disposición insistiendo en la propuesta primitiva, la que fue aprobada finalmente, fundamentando el veto en la siguiente forma:

"Este veto tiene por objeto establecer un régimen de presunciones de rentas de derecho que significan un incentivo al agricultor que explote bien sus predios y un castigo para el que los explote en forma deficiente. La mantención de un régimen tributario en base a la rentabilidad efectiva de la agricultura puede no significar un mayor ingreso fiscal teniendo en consideración la naturaleza de dicha actividad, y en cambio representa un desaliento al agricultor eficiente que, obte-

niendo un rendimiento elevado de su predio, quedaría sometido a una mayor tributación que aquel que lo explota en forma ineficiente.

No obstante lo anterior, se obliga a llevar contabilidad a las personas que exploten predios agrícolas con avalúo igual o superior a 50 sueldos vitales anuales sólo para los fines de controlar sus rentas efectivas y fiscalizar sus inversiones como asimismo el debido cumplimiento de obligaciones que los agricultores deben cumplir por mandato de otras leyes”.

Señalamos anteriormente que la interpretación de nuestras conclusiones, se encontraba avalada por la jurisprudencia reciente de nuestros Tribunales de Justicia. En efecto, un fallo reciente de la Excelentísima Corte Suprema, de fecha 8 de Abril de 1970, que se refiere al problema que nos preocupa, en los autos de G. L. P. con Impuestos Internos, expresa lo siguiente en sus considerandos 4º y 7º:

4.— Que por la misma razón el fallo atacado no ha podido violar tampoco los artículos 21, 63 y 64 del Código Tributario, dado que, habiéndose ajustado el contribuyente a la autorización legal en sus declaraciones, no han podido tener aplicación tales disposiciones legales que se refieren a aquellos casos en que la renta pudiera resultar inexacta o fuere necesario tasarla, eventos que, como expresa el fallo recurrido no tienen cabida en la especie, desde el momento que la renta que se pretende revisar es la fijada por la propia ley, y no puede, por tanto, modificarse, a menos que se pretenda que eran inexactos los antecedentes en que el contribuyente se asiló para acogerse a la autorización legal”.

7º.— Que el artículo 74 de la Ley 15.564, no puede aplicarse al caso de rentas fijadas por la propia ley mediante una facultad por ella establecida, pues dicha disposición, que es de carácter general se refiere a toda clase de contribuyentes, a los cuales se les da la oportunidad de justificar, no ya la verdad de su declaración y las utilidades de sus actividades, sino que únicamente, el origen de los dineros con que hubieren efectuado sus gastos e inversiones, los que incluso pudieran provenir de rentas exentas de impuesto o no tener ninguna relación con las rentas ya declaradas. Y esto es de tal manera efectivo, que puede ocurrir que el contribuyente logre justificar plenamente la exactitud de su declaración, en la forma exigida por el artículo 21 del Código Tributario, y no obstante ello, tal comprobación no es suficiente para satisfacer y desvanecer la presunción de los artículos 74 y 75 de la Ley 15.564”.