

LA EQUITAD EN LOS TRIBUTOS; NECESIDAD DE UN RÉGIMEN ESPECIAL TRIBUTARIO PARA EL SECTOR AGRARIO

THE JUSTNESS IN THE TRIBUTES; NECESSITY OF A TRIBUTARY SPECIAL REGIME FOR THE AGRARIAN SECTOR

Rolando Pavò Acosta¹ – <https://orcid.org/0000-0003-2887-7552>

Resumen

El objetivo del presente trabajo consiste en demostrar la necesidad de un tratamiento tributario especial para la actividad agropecuaria. La hipótesis formulada sostiene que existen premisas que fundamentan la necesidad de un régimen tributario especial aplicable a la actividad agropecuaria. El resultado científico consiste en una sistematización de las premisas que argumentan la necesidad de un régimen tributario especial para la actividad agropecuaria, tales argumentos residen en la propia definición de la actividad agropecuaria, sus peculiares como actividad económica, su relevancia social y política y su especialidad, así como los rasgos del sujeto que la realiza y los principios teleológicos que orientan al marco jurídico que rige dicha actividad. Primeramente, a partir del análisis y la síntesis y del método deductivo, se realiza un estudio teórico jurídico a los efectos de sistematizar los argumentos en la doctrina que se han referido a la necesidad de incentivos fiscales encaminados a la promoción del sector agropecuario. Y una segunda parte, se emprende un estudio jurídico comparado encaminado a identificar las experiencias normativas más relevantes en cuanto al tratamiento tributario especial para la promoción del sector agropecuario.

Palabras clave: actividad agropecuaria; sector agropecuario; régimen tributario especial; tratamiento tributario especial; promoción del sector agropecuario.

Abstract

The objective of the present work consists on demonstrating the necessity of a special tributary treatment for the agricultural activity. The formulated hypothesis sustains that premises that base the necessity from an applicable special tributary regime to the agricultural activity exist. The scientific result consists on a systematizing of the premises that you/they argue the necessity of a special tributary regime for the activity agricultural, such arguments they reside in the own definition of the agricultural activity, its peculiar ones as economic activity, its social relevance and politics and its specialty, as well as the fellow's features that carries out it and the finalists principles that guide to the juridical mark that governs this activity. Firstly, starting from the analysis and the synthesis and of the deductive method, is carried out a juridical theoretical study to the effects of systematizing the arguments in the doctrine that have referred to the necessity

¹ Doctor en Ciencias Jurídicas, Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oriente, Santiago de Cuba. E-mail: rpavo@uo.edu.cu.

of the fiscal incentives guided to the promotion of the agricultural sector. And a second part, a compared juridical study is undertaken guided to identify the most outstanding normative experiences as for the special tributary treatment for the promotion of the agricultural sector.

Keyword: agricultural activity; agricultural sector; special tributary regime; special tributary treatment; fiscal incentives; promotion of the agricultural sector.

Sumario: 1. Introducción. 2. Los fundamentos teóricos de los tributos, desde la doctrina jurídica. 3. Las actividades agropecuarias; necesidad de un régimen tributario especial. 4. Los incentivos fiscales para las actividades agropecuarias; algunas de las experiencias normativas más relevantes. 5. Conclusiones. Referencias.

Recibido/Received 28.01.2021 – Aprobado/Approved 04.11.2021

1 INTRODUCCIÓN

Desde hace varias décadas los expertos de la FAO han diagnosticado que las peculiaridades de la empresa agraria y de su tributación, sigue siendo un asunto jurídico lamentablemente poco estudiado en América Latina (FAO, 1976, p.33).

Entre las claves para lograr los fines del Derecho Agrario y particularmente, la seguridad alimentaria y el desarrollo rural, se encuentran las que tienen que ver con las facilidades en materia financiera y en especial con los beneficios o incentivos fiscales a los productores agrícolas, lo que supone una apuesta decidida por parte de los Estados, a fin de hacer viables las explotaciones agrícolas y la propia vida en el campo (García Sanz, 2002, pp.62 y 63).

El presente trabajo constituye un artículo de doctrina sobre el Derecho Tributario en su relación con el Derecho Agrario y tiene el objetivo de demostrar la necesidad de un tratamiento tributario especial para la actividad agropecuaria, acorde con las peculiaridades y complejidades de la actividad agropecuaria, y las necesidades de la sociedad, en aras de lograr el cumplimiento de los fines del Derecho Agrario y del principio de equidad tributaria. La hipótesis formulada sostiene que existen premisas que fundamentan la necesidad de un régimen tributario especial aplicable a ella.

El resultado científico principal que se aporta consiste en una sistematización de las premisas que argumentan la necesidad de un régimen tributario especial para la actividad agropecuaria, tales argumentos residen en la propia definición de la actividad agropecuaria, sus peculiares como actividad económica, su relevancia social y política y su especialidad, así como los rasgos del sujeto que la realiza y los principios teleológicos que orientan al marco jurídico que rige dicha actividad.

La exposición se ha estructurado en una primera parte, a partir del análisis y la síntesis y del método deductivo, se realiza un estudio teórico jurídico a los efectos de sistematizar los argumentos en la doctrina que se han referido a la necesidad del tratamiento tributario especial encaminado a la promoción del sector agropecuario. Y una segunda parte, a partir del método del análisis comparativo del Derecho, se emprende un estudio jurídico comparado encaminado a identificar las experiencias normativas más relevantes en cuanto al tratamiento tributario especial para la promoción del sector agropecuario.

2 LOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LOS TRIBUTOS, DESDE LA DOCTRINA JURÍDICA

Los tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines" (Villegas, 2001, p.67).

El objetivo del tributo es *fiscal*, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas.

A este mismo respecto, existen autores que le agregan otras funciones como que, "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la constitución"(Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco, 2008, p. 29).

Como deriva de lo anterior, el propósito fiscal no tiene por qué ser el único, sino que el tributo, al decir del profesor VILLEGAS, puede perseguir también *finés extrafiscales*, o sea, ajenos a la obtención de ingresos (Villegas, 2001, P. 68). Así por ejemplo, vemos los casos del régimen de los tributos aduaneros cuya finalidad es la proteger a productores nacionales, esta solución es de frecuente empleo en cuanto a la importación de productos agrícolas, permitiendo desalentar dicha importación y a la vez estimular a determinados productores nacionales o cuando se exoneran de aranceles las importaciones de insumos o equipos agrícolas por los productores de este sector.

Este objetivo extrafiscal adicional (aun siendo la motivación prevaleciente de alguna determinada medida tributaria) no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga, si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada (Villegas, 2001, p.68).

O sea, que los tributos son una herramienta de la política económica que permite al Estado intervenir en la economía orientando, de acuerdo con las necesidades sociales, la producción y la distribución de la riqueza, la inversión y el movimiento de los capitales, las tecnologías y los otros recursos de un país. Siendo, como se conoce, la actividad agropecuaria de limitada rentabilidad y de indiscutible relevancia en el logro de la seguridad alimentaria, resulta evidente el papel de la legislación tributaria y su aplicación en el logro de ese propósito, así como adicionalmente, el desarrollo agrícola sostenible, el bienestar de la comunidad rural y la protección de los recursos naturales renovables (bosques, la fertilidad de los suelos y otros).

La clasificación más generalizada en la doctrina divide a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones.

El impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se

obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación, en esencia, la nota distintiva del impuesto como tributo, es la ausencia de una actuación administrativa como contraprestación, es decir, su naturaleza fundamentalmente contributiva y no retributiva. Sobre los impuestos, existen múltiples clasificaciones, ordinarios y extraordinarios; personales o subjetivos y reales u objetivos; fijos, proporcionales, progresivos y regresivos; nacionales (sobre el trabajo, por el ejercicio del comercio, sobre la renta) y territoriales prediales, por la adquisición de inmuebles); directos e indirectos.

Vale la pena destacar la clasificación que los divide en directos e indirectos, dadas las aplicaciones que tiene; aunque esta clasificación ha sido estimada como polémica e imprecisa, atendiendo a las diferentes aristas desde las cuales se percibe (García Vizcaíno, 1998: 75-77), así por ejemplo, desde la perspectiva económica, resultan impuestos *directos* los que no pueden ser trasladados a otros sujetos, como lo sería el impuesto sobre la renta de las personas, y desde una perspectiva administrativa se sostiene que son impuestos directos los que gravan situaciones de cierta perdurabilidad y son recaudados conforme a listas o padrones, desde el punto de vista de la exteriorización de la capacidad contributiva los impuestos *directos* gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza, (el patrimonio o el rédito), como el impuesto sobre la renta y los *indirectos* recaen sobre manifestaciones mediatas de riqueza (el gasto o el consumo), como el impuesto sobre el consumo, por la adquisición de determinados bienes y servicios (cigarros, bebidas alcohólicas, energía eléctrica, hidrocarburos) el impuesto sobre el valor agregado (IVA).

Las tasas son un tipo de tributo, por medio de las cuales el obligado a su pago recibe una contraprestación de servicios o actividad por parte del Estado, estas constituyen por ejemplo la tasa: por peaje, por servicios de aeropuerto a pasajeros, por la radicación de anuncios y propaganda comercial.

La contribución es el tributo especial que se establece para un destino específico a beneficiar directa e indirectamente al obligado a su pago, puesto que el beneficio puede proyectarse a favor de individuos o de grupos sociales, en este caso, derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales (García Vizcaíno, 1998, p. 46 y 47).

Diversos autores, sobre todo, desde Adam SMITH, sentaron los principios de la imposición, que son considerados como requisitos de un sistema tributario (García Vizcaíno, 1998, p.62), aunque no puede apreciarse unanimidad respecto a la denominación, definición, cantidad y prioridad de tales principios, pues como bien afirma Héctor VILLEGAS, “Los postulados de la política impositiva son expresión de las respectivas concepciones del mundo; ellos han experimentado importantes modificaciones a lo largo del tiempo. Los postulados han influido en la conformación del sistema tributario, y reflejan, a su vez, la situación económica, política y social” (Villegas, 2001, p.523). Pero en cualquier caso resulta visible la aceptación casi unánime de un núcleo esencial conformado por los de generalidad, igualdad, justicia y equidad.

A este respecto vale la pena considerar que los requisitos de un sistema tributario racional constituyen los siguientes: 1) Desde el aspecto *fiscal*, los tributos deben ser productivos, originando un rendimiento suficiente tanto en épocas normales como anormales. 2) Desde el punto de vista *económico*, el sistema ha de tener la flexibilidad funcional suficiente a efectos de servir como instrumento de promoción económica, sin trabar la producción nacional. 3) Desde el aspecto *social*,

los gravámenes deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente, y corresponderá que se los distribuya equitativamente entre los habitantes, según su capacidad contributiva. 4) Desde el aspecto *administrativo*, es menester que el sistema sea lo más simple posible, proporcionando certeza en el modo de pago, lugar y fecha, etc.; que el pago resulte cómodo en cuanto a la época en que el contribuyente esté en mejores condiciones económicas, y que el fisco recaude sus tributos con el menor costo posible (Villegas, 2001, p. 523 y 524).

Los tributos se configuran a partir de los siguientes elementos:

a) El hecho imponible: entendiendo por tal, un hecho jurídico previsto en la Ley, cuya realización provoca el nacimiento de la relación jurídica tributaria, implicando la obligación de pagar un tributo concreto.

b) Base imponible: es la medida o la magnitud del hecho imponible a la que se va a aplicar el tipo impositivo, dicho de otro modo, es el importe de la valoración del acto, negocio jurídico, actividad o magnitudes gravadas por tributo, sobre la cual se aplica el tipo impositivo.

c) El tipo impositivo o gravamen, es la cantidad o magnitud que se va a aplicar a la base imponible para determinar el importe del tributo, los cuales pudieren expresarse en por ciento o en números decimales.

Se denominan exenciones a aquel beneficio que la ley concede al sujeto pasivo de la relación tributaria de eximirlo del pago del tributo, al desgravarse a determinadas personas o a actividades previstas en el hecho imponible, no quedando el sujeto en cuestión obligado al pago del tributo y se habla de bonificaciones cuando por decisión de la ley, su efecto desgravatorio, es de carácter parcial, es decir el beneficio consiste en este caso, no en eximir al obligado completamente, sino en disminuir la cuantía a pagar por el obligado,

Deducciones fiscales o gastos deducibles, en el marco de la fiscalidad, significa una excepción amparada por la ley, conforme a la cual determinados gastos son contabilizados en la cuenta de resultados, sin ser gravados por el impuesto y operan por tanto como un beneficio para el contribuyente, incentivando determinadas actividades económicas.

Beneficios fiscales o incentivos fiscales (*tax incentives* o *taxbenefits*), son en el marco de la fiscalidad, determinadas excepciones previstas en las leyes en cuanto los impuestos y los contribuyentes, particularmente en cuanto al principio de igualdad, que se conciben, bien para la búsqueda de una mayor equidad en los tributos o bien para estimular o fomentar determinadas actividades económicas, siendo tales beneficios de muy variable naturaleza, como lo pueden significar: exenciones, bonificaciones en el pago de determinados impuestos, como sucede con la no consideración de algunos actos (por sus cualidades o por su menor cuantía) como hechos imponibles, no estimándose gravables por el impuesto, o la permisón para algunos sujetos en cuanto, a la consideración de ciertos gastos como gastos deducibles y por tanto, exentos del impuesto sobre la renta, la disminución para algunos sujetos, del tipo impositivo general previsto en la ley para todos los sujetos.

El contribuyente es el sujeto pasivo de la relación tributaria, que es la persona natural o jurídica a la cual la ley obliga a pagar el tributo.

La estructura de un sistema tributario queda conformada por un número variable de impuestos, tasas y contribuciones en dependencia de una multiplicidad de factores; pero si se pretende que la estructura tributaria no dificulte el logro de las

metas sociales y económicas, se debe lograr que la carga tributaria sea distribuida con justicia, lo cual conduce al principio de equidad (García Vizcaíno, 1998: 48).

La carga tributaria sería una magnitud conformada por la sumatoria de todos los tributos que debe soportar un mismo contribuyente, en un país y momento determinado, la cual va a variar en función de muy diversos factores. Por supuesto que un Estado mucho más interventor y administrador de la economía requeriría cada vez de mayores impuestos, es decir, de imponer una mayor carga tributaria sobre los contribuyentes para lograr la gobernabilidad y poder satisfacer las necesidades crecientes de los administrados.

Quiere decir, que los Estados necesitan imponer legalmente una diversidad de tributos en dependencia de varios factores, sobre todo, siguiendo las necesidades dictadas por la magnitud del gasto público; pero el poder del Estado no es en tal sentido infinito, sino que la carga tributaria que va a recaer sobre los distintos sujetos pasivos de los tributos va a tener como límite la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes.

En efecto, la capacidad contributiva consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado, significando, por tanto el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su "justicia y razonabilidad". (Villegas, 2001, p.195)

Otros autores valoraban al respecto que, cuando se dice que se deben pagar tributos de acuerdo con la capacidad económica de quien los pague, es una afirmación en la que todo el mundo se pone de acuerdo y que las discrepancias comienzan en el momento de determinar qué hechos son indicativos de la capacidad económica" (Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco, 2008:63).

Se ha sostenido en este sentido que la magnitud fundamental para determinarla es la del total de ingresos del contribuyente, al definirse que el principio de capacidad contributiva, "Implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso de la persona" (Carrasco Iriarte, 2001, p.31).

GARCÍA BELSUNCE expresa que, "ciertamente se han ideado diversas fórmulas o modelos matemáticos para calcular la capacidad contributiva de los diferentes sujetos, diciéndose, por ejemplo, que dicho en términos matemáticos, la capacidad contributiva, es la *diferencia* entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización"(García Vizcaíno, 1998, p. 57).

Sin embargo Martín QUERALT y otros han considerado que la concreción del concepto de capacidad económica no puede petrificarse en fórmulas rígidas que de forma matemática, sean o no, siempre y en todo caso indicativas de la capacidad económica apta para soportar cargas tributarias. En tal virtud sugieren que el principio de capacidad económica debe combinarse también con el principio de justicia en el gasto público, por ejemplo, la determinación del mínimo exento dependerá de las prestaciones públicas realizadas a los ciudadanos a través del gasto público (Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco, 2008, p.65). Quiere decir esto, por ejemplo, que no debería exigírsele igual carga tributaria a un habitante de una zona rural intrincada, que difícilmente va a acceder a servicios públicos como el transporte por avión o a una función de una compañía de ballet subvencionada por el Estado.

Se habla en este contexto de la presión tributaria como la relación entre la cantidad de tributos (directos e indirectos; nacionales, provinciales, municipales) que soportan los particulares, un sector económico o toda la nación, y su cantidad de riqueza o renta.

De acuerdo con el juicio acertado de Clotilde PALMA, “El principio de capacidad contributiva está profundamente ligado a valores e ideales perennes, inmutables, que, mientras tanto, reflejan los conceptos de igualdad, justicia, bien común y utilidad, habiendo asumido diversas connotaciones a lo largo de los tiempos (Palma, 2000, p. 2 y 3).

Afirmaba también esta autora que una justa distribución de la carga tributaria deberá iniciarse con una evaluación exhaustiva de la capacidad contributiva, tanto del país como un todo, como del ciudadano como individuo, de los sectores económicos y sociales y de las personas o empresas, al igual que por la determinación de una política fiscal, que, partiendo de esa suposición, tenga por objetivo la satisfacción de las necesidades colectivas o fines públicos vistos como adecuadamente imputables y sustentables de conformidad con la capacidad contributiva investigada y que de conformidad con este principio, (de capacidad contributiva) deberán pagar el mismo impuesto aquellos que demuestran la misma capacidad de pagar, debiendo pagar impuestos distintos todos aquellos que tengan diferentes capacidades de pago (Palma, 2000, p. 3 y 7).

TEIXEIRA RIBEIRO subraya que, “Las virtudes comúnmente atribuidas a los sistemas fiscales, se resumen generalmente en su capacidad de concretización de justicia, realizando la igualdad horizontal y vertical, en la respectiva eficiencia y en el hecho de ser fácilmente administrables, siendo simultáneamente de gestión fácil y económica para el Estado y suficientemente claras y cómodas para los contribuyentes”(Palma, 2000, p. 4).

Aquí vale la pena considerar la advertencia de que, “Conviene resaltar que pese a la relatividad del concepto de capacidad contributiva, se debe tener en cuenta que la exagerada presión tributaria produce evasión, emigración de capitales y decaimiento de la producción” (García Vizcaíno, 1998: 58).

Toda esta cuestión trae a colación al principio constitucional de igualdad, el cual en el contexto del Derecho Tributario se concreta a través del principio de igualdad, proporcionalidad, que significa que las obligaciones tributarias imputables a cada contribuyente deberían determinarse de acuerdo con la respectiva capacidad contributiva.

En lo que se refiere concretamente a la justicia fiscal, se reconoce hoy en día en forma unánime que la misma implica que todos aquellos que se encuentren en las mismas condiciones deben pagar el mismo monto de impuesto (igualdad horizontal), debiendo aquellos que se encuentren en condiciones diferentes pagar montos diversos de impuesto, de forma que la carga tributaria recaiga más intensamente sobre aquellos que estén en mejores condiciones (igualdad vertical) (Palma, 2000, p. 5), es decir, que en caso de existir desigualdad de condiciones, el principio de igualdad determina que la ley otorgue un tratamiento desigual para cada una de las situaciones que se presenten y que deban ser reguladas por la norma, por lo que da igualdad.

Es bien sabido que el principio de igualdad no es un criterio absoluto que implique un mismo tratamiento, por lo cual al hablar de igualdad en el ámbito tributario, no significa que todos paguen igual, los mismos impuestos y en la misma cuantía, sino que deben respetarse las circunstancias peculiares que marcan desigualdades entre los sujetos y dar tratamiento igualitario solamente a aquellos que se encuentran realmente en igualdad de condiciones.

3 LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS; NECESIDAD DE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

Existe consenso en la doctrina, en cuanto a que la actividad agropecuaria posee características especiales que la hacen diferente a la actividad industrial, minera, comercial, etc., de ahí que se haya considerado necesario por un sector de la doctrina un régimen especial de incentivos económicos tanto crediticios, como tributarios y de otro tipo para el desarrollo de este sector.

El Derecho Agrario y las Ciencias Económicas, especialmente en este caso, la Economía de la Agricultura, coinciden en reconocer las peculiaridades que distinguen a la actividad agropecuaria, de otras de carácter industrial, comercial extractivas, etc., precisamente por constituir un conjunto de tareas complejas realizadas por el hombre para obtener productos animales o vegetales empleando para ello esencialmente la tierra y la vida de animales y plantas, las tecnologías y ciertas formas de organización del trabajo, tareas que resultan como ya se dijo, por lo general, extenuantes, que requieren de notable esfuerzo físico, que están sometidas a elevados y frecuentes riesgos humanos, naturales, químicos, biológicos, financieros, etc., de limitada y lenta rentabilidad, todo lo cual hace que el flujo de inversiones hacia las actividades agropecuarias sea proporcionalmente más bajo si se les compara con el del comercio o la industria.

También cabe remarcar en este sentido que se trata de actividades diversas que han sido clasificadas en principales y en afines o conexas, que tienen un carácter estacional, temporal y cíclico, lo cual se traduce en que en estas labores, independientemente de su variedad, las intervenciones del hombre en los diferentes momentos del ciclo agrobiológico (para la siembra, la fertilización, la cosecha, la comercialización, la gestación y nacimiento de los animales) tienen que realizarse en momentos muy breves –“el tiempo agrario”–, determinados por leyes naturales y biológicas. Tales actividades se caracterizan además por su territorialidad, dado que en general dependen de la calidad de los suelos y del clima de cada región (Carrera, 1979, p. 148-151).

A esta particularidad se asocian otros aspectos como lo constituyen los rasgos antropológicos específicos del hombre del campo y de la vida rural. En igual sentido un hecho general es que, “se mire desde donde se mire, ya sea desde el género, la edad, el estado civil, la categoría profesional, o el sector de actividad, los ingresos rurales son siempre más bajos que los urbanos.(...) Pero la discriminación salarial es también una nota común del mundo rural. Son colectivos con salarios marginados” (García Sanz, 2002, pp.51 y52).

El peso de este último aspecto, vinculado a los factores anteriormente mencionados, hace que los hombres del campo, las familias rurales y las cooperativas agrarias frecuentemente estén endeudados, y ello es causa de los desequilibrios observables entre los niveles de desarrollo de la sociedad rural y de vida del hombre del campo, y los niveles que se han alcanzado en la población urbana.

Al Derecho Agrario le son inherentes como fines o principios teleológicos de validez universal: la seguridad alimentaria, la soberanía alimentaria, la conservación de los recursos naturales renovables en el medio rural, para asegurar la sostenibilidad del desarrollo agrícola, la justicia, la paz social, el aumento de los niveles de justicia social en el medio rural, y el desarrollo rural sostenible (Pavò, Del Prado y Díaz, 2018, pp.11-20).

De lo anterior deriva que en el régimen especial tributario para el sector agropecuario deben conjugarse como presupuestos: el cumplimiento tanto de los fines generales del sistema tributarios como de los aludidos principios teleológicos del Derecho Agrario, resultando que las distorsiones en el cumplimiento de los principios pudieran incidir en graves problemas, en la preservación del medioambiente, al desarrollo rural, en la seguridad y soberanía alimentaria y en otras esferas. En este sentido se debe remarcar el hecho de que no exista ese tratamiento tributario especial a los sujetos que realizan las actividades agropecuarias es causa de graves problemas como el éxodo rural, la marginación social y atraso cultural de los hombres del campo, improductividad y acaparamiento de las tierras y otros. En tal sentido cabe citar al reconocido profesor brasileño cuando expresara que:

Cabe, aqui, à guisa de conclusão, consignar o caráter reformista que deve ter a tributação. Infelizmente, em nosso país, essa característica não tem sido levada a sério. Propriedades improdutivas de grande extensão continuam em poder de poucos, e não se tem notícia de que uma tributação pesada tenha sido aplicada, de modo a cumprir os objetivos assinalados no § 4 o do art. 153 da Carta Magna do País, no sentido de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (Ferreira Marquez, 2015, p. 199)

Tal régimen especial pudiera definirse como el conjunto de normas jurídicas específicas que se establezcan, dentro o fuera del ámbito de la norma marco de la tributación general y de sus disposiciones complementarias y que pudieran implementarse en beneficio de los productores agrícolas y de otros sujetos que desarrollan su actividad en el sector agrario. Debe caracterizarse por un tratamiento especial y sistemático a los tributos en especie aplicables a la actividad agropecuaria, en armonía con los fines del Derecho Agrario y con lo establecido en la legislación general, que se concretaría en los denominados incentivos fiscales, consistentes en:

- Un menor número de tributos a pagar por este sector y exenciones de determinados tributos para el caso de los productores agrícolas.
- Tipos impositivos para los productores agrícolas de menor magnitud que los propios para otros sectores (dentro de un mismo tributo), que pudieran

al mismo tiempo ser variables, según época del año, territorios, tipo de cultivos y otras circunstancias.

- Exenciones y bonificaciones según época del año, territorios, tipo de cultivos y otras circunstancias.
- Exenciones y bonificaciones temporales por la ocurrencia de riesgos tales como: problemas climáticos, naturales o accidentes, cambio en los precios de insumos y otros productos y otros riesgos financieros.
- Exenciones y bonificaciones para el fomento de nuevos cultivos, la puesta en explotación de nuevas tierras, para estimular las exportaciones o la sustitución de importaciones o por otras razones de interés social y para estimular el uso agrícola de los vehículos y otros bienes, así otros beneficios que sirvan de incentivos fiscales para este sector.
- Un mayor por ciento y tipología de gastos deducibles a la hora de estimar las utilidades sujetas al impuesto.

De ello deriva que, por tanto, el régimen especial tributario aplicable a la actividad agropecuaria tendría los fines siguientes, al conjugarse en él los fines del Derecho Agrario, con los propósitos del sistema tributario:

- Servir de incentivo por parte del Estado en cuanto al logro de la seguridad alimentaria y la soberanía alimentaria, incentivando el aumento de la producción, la productividad, la diversidad y la calidad de los productos agropecuarios, la sustitución de importaciones de alimentos o en su caso las exportaciones de acuerdo con los intereses sociales, el desarrollo rural, estimulando también la conservación de los recursos naturales renovables en el medio rural y la sostenibilidad y progreso de la vida en el campo y tratando de evitar el éxodo rural.
- Redistribuir más adecuadamente los beneficios, entre los productores, la comunidad rural y la sociedad en general.
- Contribuir al incremento de los ingresos al presupuesto del Estado, de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos del sector agropecuario

En realidad, cuando se habla de incentivos para el campo, en el concepto se suelen incluir muy diversas medidas financieras como, en primer lugar, los beneficios tributarios (en este caso exenciones, bonificaciones, periodos de gracia, reducción de tipos impositivos, etc.) y también a subsidios, subvenciones, reducciones de aranceles aduanales, créditos promocionales y condonaciones de deudas bancarias, tarifas especiales en el servicio de energía eléctrica, en las pólizas de seguro, rebajas en los precios del transporte en empresas estatales y en las privadas con subvención pública.

4 LOS INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS; ALGUNAS DE LAS EXPERIENCIAS NORMATIVAS MÁS RELEVANTES

No resulta fortuito que los aludidos incentivos, en varios países, hayan quedado establecidos, no en la Ley Tributaria, sino en las Leyes de Cooperativas o en Leyes Especiales sobre tales incentivos, lo cual delata la intención de no dejar que este asunto sea exclusivo del Derecho Tributario, y de los expertos o funcionarios de la Administración Tributaria, y debe ser así porque se trata de un problema, más de la política agraria que de la política tributaria.

Es así que se ha llegado a un reconocimiento en muchos países en ámbito constitucional y legal de las especiales necesidades de promoción y apoyo que presenta el sector primario que impone, consecuentemente, a los poderes públicos un deber activo de promover su modernización y desarrollo, siendo pues, un objetivo esencial de la política de fomento en el sector agrario incrementar el nivel de vida de los ciudadanos cuya actividad se centra en dicho sector a fin de equiparlo al del resto de la población.

Ha existido un creciente consenso en que como parte de la promoción y protección del sector agrario de la economía, deben incluirse ciertos beneficios fiscales o incentivos fiscales a favor de las personas naturales o jurídicas dedicadas a las actividades agropecuarias y especialmente a favor de las cooperativas, tales beneficios se refrendan en las leyes tributarias generales, en las leyes de cooperativas o en leyes especiales de promoción al sector agrario, enfatizándose en incentivos fiscales como:

a) Exenciones o bonificaciones en los impuestos sobre la renta sobre las personas físicas o las colectivas y Exención de los impuestos fiscales, municipales, especiales y de cualquier otra índole en los contratos de compra-venta, permuta y adjudicación por herencias, legados y donaciones de inmuebles que adquieran las cooperativas, cuando sean destinados a los fines de las cooperativas, este en algunos países el beneficio se extiende a los particulares que vendan a ellas tales inmuebles. Así fue reconocido en textos legales de varios países como por ejemplo en Venezuela, Guatemala, Costa Rica, Honduras, Ecuador, Perú, España, Portugal, tal y como puede apreciarse en: Decreto Ley 65-87, Ley de Cooperativas de Honduras de 7 de mayo de 1987 (artículo 56); Decreto Número 82/78, Ley General de Cooperativas de Guatemala de 7 de diciembre 1978 (artículo 23); Ley N° 6756, Ley de Asociaciones Cooperativas y creación del Instituto Nacional de Fomento Cooperativo de Costa Rica, de 30 de abril de 1992 (artículo 6); Ley 27360, Ley de Promoción al sector agropecuario de Perú, de 30 de octubre de 2000; Decreto 1.440, 30 de agosto de 2001, Ley Especial de Asociaciones Cooperativas de Venezuela (artículo 89); Ley 51/96, de 7 de septiembre de 1996, Código Cooperativo de Portugal (artículo 66-A) y Decreto -Ley 215/89 de 1ro de julio, Estatuto de los Beneficios Fiscales (artículo 66-A); La Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA) Ley 19/95, de España; Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC) de Ecuador, de 13 de septiembre de 1958, Ley 1488, de 14 de abril de 1993

y Ley 1670 de 31 de octubre de 1995, Codificación de la Ley de Cooperativas (artículo 103), Ley de Cooperativas Agropecuarias de Nicaragua, de 17 de septiembre de 1981; Ley 113, Del Sistema Tributario cubano, de 23 de julio de 2012.

En cuanto a la Ley Tributaria cubana de 2012, la innovación fundamental, en cuanto al tratamiento, desde el punto de vista del Derecho Tributario, a los sujetos del sector agropecuario, consiste en la previsión de un denominado Régimen Especial para el Sector Agropecuario, cuestión que prometía la Ley 73/94 (ahora derogada), y que nunca se instrumentó.

Empero, cabe apreciar en este sentido, que la nueva Ley amplía considerablemente los tributos para el sector agropecuario: se definen para estos sujetos siete impuestos, una tasa y la contribución a la seguridad social comprendidos en el denominado régimen especial, tal y como impone la Ley en el artículo 359.

Las personas naturales y jurídicas dedicadas a la actividad agropecuaria pagan los impuestos sobre los Ingresos Personales, sobre Utilidades, sobre las Ventas, sobre la Propiedad o Posesión de Tierras Agrícolas, por la Ociosidad de Tierras Agrícolas y Forestales, sobre el Transporte Terrestre, por la Utilización de la Fuerza de Trabajo, así como la Contribución a la Seguridad Social y la Tasa por la Radicación de Anuncios y Propaganda Comercial, con arreglo a las especificidades que en este Título se establecen, sin perjuicio del pago de los restantes tributos en cuyo hecho imponible incurran.

Como puede apreciarse, deben pagar además los demás tributos que se establecen en el régimen general, en cuyos hechos imponibles deben seguramente incurrir, como el impuesto sobre la propiedad de viviendas y solares yermos, impuesto por la utilización y explotación de los recursos forestales y la fauna silvestre, impuesto por el derecho de uso de las aguas terrestres, impuesto por la transmisión de bienes y herencias, y la contribución territorial para el desarrollo local– lo cual no se proyecta en la simplificación que debe ser propia del mencionado régimen, ni resultan tan significativas las exenciones y bonificaciones para este sector, y por tanto en cuanto a estos aspectos, parece que no incluye a todos los incentivos fiscales que requeriría el aludido sector en Cuba, para remontar la situación de estancamiento productivo y lograr el desarrollo rural y agrícola sostenible, y en conclusión, no puede sostenerse que se haya establecido un verdadero régimen espacial para el sector agrario, o al menos que las normas vigentes hayan llegado a establecer el régimen especial que requiere el sector agrario, acorde con sus necesidades y con los aludidos fines del Derecho Agrario..

En el caso peruano, la ley dispone la aplicación de una tasa del 15% en el impuesto sobre la renta (la mitad de la tasa de un contribuyente del Régimen General), a todas las personas naturales y jurídicas dedicadas a cultivos y/o crianzas con la excepción de la industria forestal, establece una exoneración del impuesto extraordinario de solidaridad por la contratación de trabajadores que realicen empleadores de la actividad agraria y el aporte mensual para el seguro de salud será de solo el 4% de la remuneración del trabajador.

En algunos casos el pronunciamiento legal resalta por su radicalidad, como el caso venezolano, la ley establece que, el Estado, mediante los organismos competentes, realizará la promoción de las cooperativas a través de los siguientes mecanismos: la exención de impuestos nacionales directos, tasas, contribuciones especiales y derechos registrales, en los términos previstos en la ley de la materia y en las disposiciones reglamentarias de la Ley.

Con alcance similar se expresa la Ley de Cooperativas Agropecuarias de Nicaragua cuando dispone en su artículo 29 que:

Las cooperativas agropecuarias estarán exoneradas totalmente del pago de impuestos fiscales; así como de las maquinarias, herramientas, equipos, útiles, repuestos, semillas mejoradas, fertilizantes, pesticidas, animales de reproducción, y en general, de los medios de producción que importen a través de los organismos estatales correspondientes siempre que tales medios no sean fabricados en el país o cuya oferta no alcance a abastecer las necesidades del mercado interno.

En el caso de Portugal, se establece que, “As Cooperativas agrícolas estão isentas de IRC, com excepção dos resultados provenientes de operações com terceiros e de actividades alheias aos próprios fins. Além estão ainda isentas de IRC as cooperativas, dos demais ramos do sector cooperativo, desde que, cumulativamente: a) 75% das pessoas que nelas auferam rendimentos do trabalho dependente sejam membros da cooperativa;b) 75% dos membros da cooperativa nela prestem serviço efectivo”(Código Cooperativo de Portugal, art.66).

En España, La Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA) de 1995 estableció un beneficio fiscal a favor de jóvenes agricultores o asalariados, en cuanto al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). El beneficio consiste en reducir dicho rendimiento neto en un 25% durante los períodos impositivos cerrados durante los 5 años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación. La misma ley contempló una bonificación del 80% de la cuota íntegra en el Impuesto de Sociedades para las explotaciones asociativas prioritarias que sean cooperativas especialmente protegidas.

Dispuso la LMEA, asimismo, que la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, a favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozaría de una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición prioritaria de la explotación del adquirente. La Ley señala además que la reducción se elevará al 100% en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente. También establece una bonificación que va desde el 90% al 50% para las fincas rústicas de dedicación forestal, siempre que la transmisión no altere el carácter forestal del predio y no se enajene *inter vivos*, arriende o ceda por el adquirente en un plazo de 5 años.

Se concede un beneficio fiscal similar a determinados adquirentes de fincas rústicas, siempre que las fincas rústicas o explotaciones agrarias transmitidas se destinen por el adquirente a la constitución o consolidación de explotaciones agrarias prioritarias, siempre que siempre que las transmisiones no superen el importe fijado en norma de desarrollo.

Desde el punto de vista de su consideración tributaria las cooperativas de primer grado se clasifican, en protegidas y en especialmente protegidas. Dentro de estas últimas se encuentran las cooperativas de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios. En la aplicación del Impuesto de Sociedades, las cooperativas especialmente protegidas disfrutaban de una bonificación del 50% sobre la cuota íntegra, respecto a sus operaciones cooperativizadas (Ministerio de Agricultura y Pesca, 2007).

El colombiano Carlos MARÍN VILLAR, valoraba al respecto de la actividad forestal, que, “Por ser un cultivo de tardío rendimiento, los primeros flujos de ingresos provenientes del crecimiento natural del bosque se obtienen, en el mejor de los casos, después de ocho (8) o quince (15) años, según la especie plantada; además, en la mayoría de los años del largo ciclo productivo no hay ingresos; y por otra parte, la inversión inicial, en lugar de irse recuperando en los primeros años de operación, se va acumulando pues a ella se va sumando los gastos de mantenimiento” (2008, p.3).

Y aunque lo anterior se refería específicamente a la actividad forestal, forzosamente vale para la actividad cafetalera, dada su vinculación intrínseca con la actividad forestal, del modo en que se desarrollan en Cuba y otros países las plantaciones permanentes de café (en su variedad arábica) y las de cacao en las zonas montañosas, donde los términos de retorno de la inversión están en torno a los plazos anteriormente aludidos por el citado colombiano.

En este sentido, vale la pena citar al reconocido maestro agrarista Ricardo ZELEDÓN, cuando esgrimía este argumento, y aunque lo hacía refiriéndose a la necesidad de tomarlo en consideración a la hora de fijar los términos para la recuperación de los créditos agrarios, el planteamiento resulta igualmente irrefutable en el ámbito de las deudas tributarias, “... pues no debe dársele exigibilidad a una obligación sin tomar en cuenta que el deudor solo podrá pagar cuando venda su cosecha; esto es elemental pues al estar vinculado el crédito con la agricultura y está condicionada por la naturaleza, no puede esperarse un cumplimiento en condiciones que devienen imposibles e ilógicas” (2002, p. 246).

En cuanto a los impuestos especiales, en el caso de España se da un tratamiento singular al sector agrario. El 1 de enero de 1993 entró en vigor la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales que estableció una reducción del tipo impositivos para el gasóleo agrícola del 70% respecto del tipo general, así como la exención de este impuesto para el sector pesquero. La Ley 44/2006 previó la devolución al agricultor o ganadero del Impuesto de Hidrocarburos pagado por la adquisición del gasóleo agrícola entre 1 de octubre de 2005 y 30 de septiembre de 2006 a razón de 78,71 €/1000 litros. Por otra parte, casi todos los Estados europeos han contemplado algún tipo de tratamiento diferenciado de la imposición directa e indirecta del sector agrario incluyendo la reducción de los costes de contabilidad y declaración (Ministerio de Agricultura y Pesca, 2007).

b) Exoneración o en otros casos rebaja del cincuenta por ciento en los impuestos de papel sellado, timbres, y derechos de registro, en los documentos otorgados por ellas en favor de terceros o de estas a favor de aquellos, y en todas las actuaciones judiciales en que tengan que intervenir, activa o pasivamente.

En el caso de España, la LMEA dispuso también la exención del Gravamen de Actos Jurídicos Documentados de las primeras copias de escrituras públicas de constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con los préstamos.

c) Exención de todo impuesto o tasa, nacional o municipal, sobre los actos de formación, inscripción, modificación de estatutos y demás requisitos legales para su funcionamiento.

Así por ejemplo el texto vigente de la Ley Mexicana de Sociedades Cooperativas refrenda que “Todos los actos relativos a la constitución y registro de las sociedades cooperativas citados en esta Ley, estarán exentos de impuestos y derechos fiscales de carácter federal. 29 de julio de 1994” (Ley General de Sociedades Cooperativas de México, art.91).

d) Exoneración de impuestos a las importaciones de herramientas y maquinaria agrícola e industrial y de semillas, plantas y sementales, que hagan las cooperativas y organizaciones del sistema, para uso común de los socios, para el mejoramiento de la producción o para el establecimiento de industrias cooperativas, en algunos países (Costa Rica) este tipo de exención se extiende a libros de texto, vehículos automotores de trabajo, maquinaria, piezas de repuesto, equipo y enseres de trabajo, medicinas, herbicidas, fertilizantes, sacos y cualesquiera otros medios de empaque, simientes, animales y cualesquiera otros artículos que importen para las actividades que les sean propias siempre que en el país no se produzcan de calidad aceptable, o que la producción nacional no sea suficiente para abastecer el mercado, y en otros (Honduras) a la industria de la construcción de casas para los asociados, de cooperativas de viviendas, legalmente organizadas o programas de vivienda que desarrollen las cooperativas para sus miembros, siempre que tales artículos o medios no se produzcan o manufacturen en el país o que la producción nacional no satisfaga sus necesidades.

e) Otros beneficios fiscales en cuanto a la base imponible (a los gastos deducibles)

En España la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, permite deducir el 15% de los gastos en fertilizantes o alternatively en los plásticos para invernaderos. Desde el 1 de septiembre de 2004 y hasta el 31 de diciembre de 2006, se pudo deducir, el 15% de los gastos en fertilizantes o plásticos, en el rendimiento neto.

Por su parte la Ley 27360, Ley de Promoción al sector agropecuario de Perú, de 30 de octubre de 2000, dispone que todas las personas naturales y jurídicas dedicadas a cultivos y/o crías con la excepción de la industria forestal, podrán depreciar hasta el 20% anual de las inversiones en obras de infraestructura hidráulica y obras de riego.

Al respecto de los gastos deducibles, conforme al Decreto –Ley 215/89 de Portugal, quedaron exceptuados del pago del impuesto sobre la renta de las personas colectivas (IRC):

a) Os apoios e subsídios financeiros ou de qualquer outra natureza atribuídos pelo Estado, nos termos da lei às cooperativas de primeiro grau, de grau superior ou às régies cooperativas como compensação pelo exercício de funções de interesse e utilidade públicas delegados pelo Estado;

b) Os rendimentos resultantes das quotas pagas pelas cooperativas associadas a cooperativas de grau superior.

c) As despesas realizadas em aplicação da reserva para educação e formação cooperativas, prevista no art. 70.º e com observância do disposto no art. 3.º – 5.º princípio, ambos do Código Cooperativo, podem ser consideradas como gasto para efeitos da determinação do lucro tributável em IRC, no período de tributação em que sejam suportadas, em valor correspondente a 120% do respectivo total.

En materia de unificación y simplificación tributaria, se advierten soluciones como la del Decreto Supremo 24463 de 1996, de Bolivia que establece un Régimen Agropecuario Unificado (RAU) para la liquidación y pago anual simplificado de los impuestos al Valor Agregado, a las Transacciones, sobre las Utilidades de las Empresas y Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, para las personas naturales y sucesiones indivisas que realicen actividades agrícolas o pecuarias en predios cuya superficie esté comprendida dentro de los límites establecidos para pertenecer a este régimen, incluyendo a las Cooperativas que se dediquen a actividades agrícolas o pecuarias, la base imponible de este régimen es la superficie de la propiedad dedicada a la actividad agrícola. El RAU se pagará en forma anual, en una sola cuota en las entidades recaudadoras autorizadas, dentro del mismo plazo establecido para el pago del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles.

Incluso no ha resultado nueva ni rara la propuesta en tal sentido, como la que ha formulado CONVEAGRO (Convención Nacional del Agro Peruano) -que es un foro que aglutina a más de 45 gremios y organizaciones ligadas al campo peruano, y que viene elaborando una propuesta de Reforma tributaria en el agro. que pretende un único tributo en el sector agrario, al tiempo que plantea dejar fuera de acción los impuestos que no funcionan (predial, rentas, IGV), y formula que con su aplicación se logrará mejorar la recaudación y se facilitará el proceso de formalidad y la simplificación administrativa, se reducirán los costos de transacción, que se eliminarán las amenazas de multas y sanciones administrativas, entre otros beneficios y que para ello la reforma pasaría además por establecer un mecanismo simple de aporte y devolución, el empleo de comprobantes de pago, facturas de venta o liquidación de compra, y simplificar al máximo todas las obligaciones actuales.

La propuesta de que en el sector del agro exista un solo impuesto, sobre la tierra o sobre el suelo (*Single Tax*), tuvo como su más connotado defensor al economista norteamericano Henry GEORGE (1839-97), el cual planteaba que

gravando la propiedad sobre el suelo así no habría que gravar la riqueza por otros conceptos, la carga tributaria no resultaría excesiva, se estimularía el crecimiento económico y se distribuirían mejor los beneficios de la riqueza entre toda la sociedad. Sus ideas encontrarían eco en pensadores relevantes como José MARTÍ (Nova González, 2012, p. 189 y 190); pero se trata de una cuestión que dada su complejidad y extensión no pudiera ser tratada aquí exhaustivamente y merecería un examen más detallado.

5 CONCLUSIONES

Primera: Aunque hasta el presente no se ha generado desde el Derecho Tributario ni desde el Derecho Agrario una sólida doctrina en torno a la necesidad de un tratamiento tributario especial para las actividades agropecuarias; sin embargo, de los principios generales que presiden los sistemas tributarios, de los principios teleológicos del Derecho Agrario y de las realidades de indiscutible gravedad que empíricamente son apreciables en muchos países, en cuanto a las afectaciones al desarrollo rural sostenible, la seguridad alimentaria y el desarrollo del sector agrario, situaciones negativas que en buena medida tienen por causa un desbalance entre la capacidad contributiva y la carga tributaria que recae sobre los sujetos de las actividades agropecuarias, de todo ello se infiere la necesidad de que tales actividades sean tratadas a través de un régimen especial tributario.

Segunda: Resulta tendencial que en muchos países se han establecido determinados beneficios fiscales para el sector agrario, lo cual no significa que tales incentivos hasta el presente sean suficientes, y por otra parte no se aprecia como regularidad la creación de un verdadero régimen especial tributario para las actividades agropecuarias, con un criterio de sistemática jurídica, en el cual se armonicen los fines generales de los tributos, especialmente el principio de equidad, con los fines del Derecho Agrario.

REFERENCIAS

a) Doctrina

CARRASCO IRIARTE, H. (2001). *Derecho Fiscal-I*, Ciudad de México: Iure Editores.

CARRERA, R. R. (1979). La teoría agrobiológica del Derecho Agrario y sus perspectivas". *Derecho y Reforma Agraria*, 12, p. 127-151.

FAO. (1976). *Derecho Agrario y desarrollo agrícola; estado actual y perspectivas en América Latina* (Informe Final del Grupo de Asesores en Derecho Agrario), Roma: FAO.

FERREIRA MARQUES, B. (2015). *Direito Agrario Brasileiro* (11ª ed.). São Paulo: Atlas.

GARCÍA VIZCAÍNO, C. (1998). *Derecho Tributario*, Tomo I, Parte General. Buenos Aires: De Palma.

GARCÍA SANZ, B. (2002). Apuntes para un libro blanco para el desarrollo rural, *Jornada Temática “El mundo rural”*, 23 de mayo de 2002. Madrid: Universidad Complutense de Madrid,

MARÍN VILLAR, C. (2008). “Financiación forestal estímulos y exenciones en Colombia”, *Revista M&M*, Colombia, 2008, disponible en www.revista-mm.com

MARTÍN QUERALT, J./LOZANO SERRANO, C./ y POVEDA BLANCO, F. (2008). *Derecho Tributario* (13ª ed.) Navarra: Aranzadi.

MINISTERIO DE AGRICULTURA Y PESCA DE ESPAÑA (2007). Fiscalidad Agraria y Pesquera, *Boletín Agrinfo*, E-3.

NOVA GONZÁLEZ, A. (2012). El modelo agrícola y los lineamientos de la política económica y social, La Habana: Ciencias Sociales.

PALMA, C. (2000). *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*. Lisboa: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

PAVO ACOSTA, R./,DEL PRADO RODRÍGUEZ, E./ y DÍAZ FERRIOLS, E.M. (2018). *Herencia de la tierra, seguridad alimentaria y desarrollo rural sostenible*, La Habana: UNIJURIS.

VILLEGAS, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, (7ª ed.). Buenos Aires: De Palma.

ZELEDON ZELEDON, R. (2002). *Sistemática del Derecho Agrario*. San José: Porvenir.

b) Textos Legales

Bolivia: Decreto Supremo 24463 de 27 de diciembre de 1996, Establece un Régimen Agropecuario Unificado (RAU) para la liquidación y pago anual simplificado de los impuestos al Valor Agregado.

Brasil: Lei 5764/71, Política nacional de cooperativismo, de 16 de diciembre de 1971, D.O, de 16 de diciembre de 1971.

Costa Rica: Ley N° 6756, Ley de Asociaciones Cooperativas y creación del Instituto Nacional de Fomento Cooperativo de, de 30 de abril de 1992.

Cuba: Ley 113, Del Sistema Tributario, de 23 de julio de 2012, Gaceta Oficial Ordinaria, 053 de 21 de noviembre de 2012.

Ecuador: Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC) de 13 de septiembre de 1958,

Ecuador: Ley 1488, de 14 de abril de 1993.

Ecuador: Ley 1670 de 31 de octubre de 1995, Codificación de la Ley de Cooperativas.

España: Ley 19/95, Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA).

España: Ley 27, De cooperativas, de 16 de julio de 1999. B.O.E., Nº 170, de 17 de julio 1999.

Guatemala: Decreto 82/78, Ley General de Cooperativas, de 7 de diciembre 1978.

Honduras: Decreto Ley 65-87, Ley de Cooperativas, de 7 de mayo de 1987.

Nicaragua: Ley de Cooperativas Agropecuarias, de 17 de septiembre de 1981.

México: Ley General de Sociedades Cooperativas, de 29 de julio de 1994, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de agosto de 1994, Última reforma publicada en DOF 27-11-2007.

Perú: Ley 27360, Ley de Promoción al sector agropecuario, de 30 de octubre de 2000.

Portugal: Ley 51/96, de 7 de Septiembre de 1996, Código Cooperativo y Decreto -Ley 215 / 89 de 1ro de Julio, Estatuto de los Beneficios Fiscales.

Venezuela: Decreto 1.440, 30 de agosto de 2001, Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.