

UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO

TRIBUTACION A LA RENTA DE LA ACTIVIDAD FORESTAL

Memoria para optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

EDUARDO MANUEL QUINTANA CARRASCO

Profesor Guía: Rodrigo Rojas Palma

Santiago, Chile 2003

INTRODUCCION . .	5
CAPITULO PRIMERO 1. LEY DE IMPUESTO A LA RENTA . .	7
1.1. Generalidades . .	7
1.2. El Impuesto de Primera Categoría . .	7
1.2.1. Características del Impuesto de Primera Categoría . .	8
1.3. Impuesto Global Complementario . .	9
1.3.1. Características . .	9
1.3. Impuesto Adicional . .	10
1.3.1. Características . .	10
1.5. Hecho gravado renta . .	11
1.5.1. Renta devengada y renta percibida . .	12
1.6. Ingresos no renta . .	13
1.7. Sujeto pasivo del impuesto . .	13
1.7.1. Generalidades . .	13
1.7.2. Sujeto pasivo del Impuesto a la Renta . .	14
1.8. Formas de determinación de la renta de los contribuyentes de Primera Categoría en la Ley de Impuesto a la Renta . .	16
1.8.1. Renta efectiva . .	16
1.8.2. Renta presunta . .	17
1.8.3. Rentas tasadas o estimadas . .	18
CAPITULO SEGUNDO 2. REGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN A LA RENTA DE LA ACTIVIDAD FORESTAL . .	19
2.1. Generalidades . .	19
2.2. Determinación de la renta de la actividad forestal . .	20
Contribuyentes que determinan la renta efectiva de la actividad forestal . .	20
2.2.2. Contribuyentes que tributan en base a renta presunta por la actividad forestal . .	34
CAPÍTULO TERCERO 3. REGIMEN DE TRIBUTACION A LA RENTA POR LA EXPLOTACION DE BOSQUES ACOGIDOS A LA DENOMINADA “LEY DE BOSQUES” . . .	40
3.1. Generalidades . .	40
3.2. Vigencia de las franquicias . .	40
3.2.1. Normativa aplicable . .	40
3.2.2. Plazo de vigencias de las franquicias y requisitos. . .	41
3.3. Actividad beneficiada con la exención . .	42
3.4. Beneficiarios de las franquicias . .	42
3.5. Tributación de las rentas provenientes de la explotación de bosques artificiales, acogidos al Decreto Supremo N° 4.363 del año 1931 . .	42
Impuesto de Primera Categoría . .	42
3.5.2. Impuesto Global Complementario . .	44
3.5.3. Impuesto Adicional. . .	45
3.6. Revalorización de bosques . .	46
3.6.1. Generalidades . .	46

3.6.2. Procedimiento para solicitudes por revalorización de las plantaciones . . .	47
3.6.3. Tratamiento contable y tributario de la revalorización . . .	47
CAPÍTULO CUARTO 4. TRIBUTACION DE LAS RENTAS DE CONTRIBUYENTES QUE EXPLOTEN BOSQUES ACOGIDOS AL DECRETO LEY N° 701 DEL AÑO 1974 Y SUS MODIFICACIONES . . .	49
4.1. Generalidades . . .	49
4.1.1. Normas legales . . .	49
4.1.2. Bonificaciones forestales . . .	52
4.2. Regímenes tributarios . . .	53
4.2.1. Tributación de las rentas de la explotación de los bosques naturales y plantaciones forestales acogidas al D.L. N° 701 del año 1974, efectuadas con anterioridad al 16 de mayo de 1998 . . .	53
4.2.2. Tributación de las rentas de la explotación de los bosques naturales y plantaciones forestales acogidos al D.L. N° 701 del año 1974, a contar del 16 de mayo de 1998 . . .	66
4.3. Tributación de los pequeños propietarios forestales . . .	68
BIBLIOGRAFÍA . . .	70

INTRODUCCION

La indiscutible importancia del bosque dentro del medio ambiente, que lo ha elevado a la calidad de bien jurídico protegido de interés colectivo o común y la cada vez mayor incidencia que dentro de la economía nacional tiene la actividad forestal, ha traído como resultado que el Estado tienda a su acrecentamiento o fomento a través de una legislación que permita el aumento de las masas boscosas.

La política de fomento forestal se ha desarrollado fundamentalmente a través de incentivos de carácter tributario y económicos, tendientes a que los particulares realicen actividades de forestación y reforestación en terrenos de dominio privado. En tal sentido podemos señalar la primitiva Ley de Bosques, contenida en el Decreto Supremo N° 4.363 del Ministerio de Tierras y Colonización, del año 1931, en la cual se establecieron incentivos tributarios que beneficiaban a los propietarios de determinadas plantaciones forestales. Asimismo en el Decreto Ley N° 701 del año 1974, sobre fomento forestal, modificado por el Decreto Ley 2.565 del año 1979 y por la Ley N° 19.561 del año 1998, se contienen beneficios tributarios y económicos para la actividad forestal.

Como consecuencia de lo anterior, la tributación a la renta de un contribuyente que realiza actividades forestales, entendiéndose por tal la explotación de bosques naturales o artificiales, va a depender en gran medida de si el bosque objeto de la explotación está o no sujeto a algún régimen de fomento forestal.

El objetivo de la presente monografía es sistematizar y analizar la tributación a la renta de la actividad forestal, específicamente de la explotación de bosques.

En el capítulo primero pretendemos otorgar una visión general de la tributación a la renta, para lo cual nos referiremos en términos amplios al Impuesto de Primera Categoría, al Impuesto Global Complementario y al Impuesto Adicional. Analizaremos el hecho gravado renta, la renta devengada y percibida, el sujeto pasivo del impuesto a la renta, los elementos que lo determinan y las formas de determinación de la renta.

En el capítulo segundo trataremos el régimen general de tributación a la renta de la actividad forestal, esto es la proveniente de la explotación de bosques no acogidos a leyes de fomento forestal. Desarrollaremos la forma de determinar la renta efectiva de la actividad agrícola, que comprende la forestal, y que es la regla general en nuestro sistema impositivo y también nos referiremos el sistema excepcional que es la tributación conforme al régimen de renta presunta, analizando sus requisitos generales y particulares.

En el capítulo tercero analizaremos la denominada Ley de Bosques, del año 1931. Nos referiremos a su vigencia y a las actividades y beneficiarios de las franquicias que en ella se establecen. Desarrollaremos la tributación de las rentas derivadas de la explotación de éstos bosques, en relación con los Impuestos de Primera Categoría, Global Complementario y Adicional. Asimismo, nos ocuparemos de la revalorización de los bosques, su procedimiento y su tratamiento contable y tributario.

En el capítulo cuarto, analizaremos el Decreto Ley N° 701, del año 1974, sobre fomento forestal, y las normas legales que lo complementan. Trataremos los regímenes tributarios a los que están sujetos los contribuyentes que exploten bosques naturales y plantaciones artificiales, acogidos a las franquicias de dicho decreto ley, distinguiendo para tales efectos entre plantaciones efectuadas antes o a contar del 16 de mayo de 1998.

Respecto de las plantaciones efectuadas antes de la fecha indicada, distinguiremos cuando la explotación forestal la realicen contribuyentes no obligados a llevar contabilidad de aquellos que si lo están. En el primer caso analizaremos el Decreto Supremo N° 871 del Ministerio de Hacienda de 1981, que establece normas contables y métodos simplificados para el registro y determinación de la renta de explotación de bosques acogidos a las leyes de fomento forestal, y trataremos los inventarios, los ingresos, los costos y los gastos de la explotación de bosques. En el segundo caso nos referiremos al Decreto Supremo N° 1.139 del Ministerio de Hacienda del año 1990, sobre contabilidad agrícola y analizaremos la forma de determinar del costo de las plantaciones y la renta líquida imponible. Finalmente nos referiremos al tratamiento contable y tributario de las bonificaciones forestales. Finalizaremos este acápite del capítulo cuarto, refiriéndonos en lo pertinente, al Impuesto Global Complementario y al Impuesto Adicional.

Respecto de las plantaciones efectuadas a contar del 16 de mayo de 1998, y acogidas al Decreto Ley N° 701, distinguiremos según hayan sido de las realizadas por contribuyentes sujetos al régimen de renta efectiva o por contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, y en cada caso analizaremos sus efectos. Dentro de este acápite analizaremos el Decreto Supremo N° 1.341 del año 1998 del Ministerio de Hacienda, que estableció las normas contables aplicables a los contribuyentes que realizan actividades forestales de conformidad al Decreto Ley N° 701, de 1974.

Terminaremos el capítulo cuarto, refiriéndonos al régimen de tributación de los pequeños propietarios forestales.

Incluiremos como anexos de la presente monografía todos los textos legales específicos que tienen incidencia en la tributación a la renta de la actividad forestal y a los cuales se ha hecho mención en este trabajo.

CAPITULO PRIMERO 1. LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

1.1. Generalidades

El artículo 1° del Decreto Ley N° 824 del 27 de diciembre de 1974, publicado en el Diario Oficial del día 31 de diciembre del mismo año, estableció el texto original de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Este cuerpo normativo, que a través de los años ha sufrido múltiples modificaciones, estructuró la tributación a la renta en nuestro país estableciendo los denominados impuestos de categoría, Primera y Segunda, el Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional.

Se ha señalado en el ámbito doctrinario, que nuestro sistema de tributación a la renta contempla en definitiva dos grandes tipos de impuestos, los de categoría y los globales. Dentro de los impuestos de categoría, se distinguen el de Primera Categoría, que grava las denominadas rentas del capital, y el de Segunda Categoría, que grava las rentas que tienen su origen en el trabajo personal, ya sea este dependiente o independiente. Cabe señalar que el Impuesto de Primera Categoría, es aquel que grava las utilidades o incrementos de patrimonio, producidos u obtenidos por los empresarios individuales, las sociedades de personas y las sociedades anónimas, como resultado de la realización de un negocio o actividad. Por su parte el Impuesto de Segunda Categoría, grava la renta que obtienen los trabajadores dependientes, los independientes y los directores de las sociedades anónimas, producto del trabajo o actividad que desarrollan.

En relación a los impuestos globales, se incluyen como parte de éstos, el Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional. El Impuesto Global Complementario en términos generales, grava la totalidad de las rentas obtenidas por las personas naturales, con domicilio o residencia en Chile. En cuanto al Impuesto Adicional, éste grava las rentas de fuente chilena, entendiéndose por tal la generada por bienes situados o por actividades desarrolladas en el país, que obtienen personas naturales y jurídicas, sin domicilio ni residencia en Chile. Asimismo grava determinados pagos efectuados desde Chile, independiente de la fuente de origen de la renta.

1.2. El Impuesto de Primera Categoría

En el artículo 20 de la LIR, se establecen las actividades cuyas rentas son gravadas, con el Impuesto de Primera Categoría. En dicha norma se señala que se pagará un impuesto, que podrá ser imputado a los Impuestos Global Complementario y Adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, el que gravará las siguientes actividades:

1. La renta de los bienes raíces;
2. Las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de

cualquiera clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, y que no estén expresamente exceptuados, bonos y debentures o títulos de crédito, créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de bolsas de comercio; los dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile; depósitos en dinero, ya sea a la vista o a plazo; cauciones en dinero, y contratos de renta vitalicia;

3. Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones;

4. Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento;

5. Todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas; y

6. Los premios de Lotería, con tasa del 15% en calidad de Impuesto Unico de la Ley de la Renta.

1.2.1. Características del Impuesto de Primera Categoría

Es un impuesto de declaración y pago anual. El artículo 65 N° 1 de la LIR, señala que “están obligados a presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas en cada año tributario, los contribuyentes gravados en la Primera Categoría del Título II, por las rentas devengadas o percibidas en el año calendario o comercial anterior. Por su parte el artículo 69 de la LIR, señala que las declaraciones anuales exigidas por esta ley serán presentadas en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario comercial anterior.

Es un impuesto de tasa proporcional. Esto significa que la tasa se mantiene invariable no obstante que la base imponible varíe. La tasa a contar del año 2004 y siguientes es de un 17%.

El Impuesto de Primera Categoría, constituye en crédito en contra de los Impuestos Global Complementario o Adicional. (artículos 20 inciso 1º, 56 N° 3 y 63 de la LIR) Se ha señalado que esta es una característica natural que persigue el actual sistema tributario, cual es que las rentas se afecten con un solo tributo, los impuestos que gravan el consumo de las rentas (Global Complementario o Adicional), permitiendo además, que estos tributos se enteren en distintas épocas, sobre la base del devengo (Primera Categoría) y sobre la base del retiro o distribución, (Global Complementario o Adicional).¹

Es un impuesto que se aplica sobre base devengada, esto es aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad.

¹ CATRILEF EPUYAO, Luis. FUT Fondo de Utilidades Tributables. Santiago, Editorial Jurídica Conosur Ltda., año 2001. Pág 15.

La regla general es que el Impuesto de Primera Categoría se aplique sobre la renta efectiva de la empresa.

1.3. Impuesto Global Complementario

Hemos indicado precedentemente, que el Impuesto Global Complementario es un tributo que grava la totalidad de las rentas de las personas naturales, con domicilio o residencia en Chile (los conceptos de domicilio y residencia, los analizaremos en los acápite siguientes). Cabe agregar que también grava a determinados patrimonios, como son: los depósitos de confianza en beneficio de las criaturas que están por nacer o de personas cuyos derechos son eventuales; los depósitos hechos en conformidad a un testamento u otra causa; y los bienes que una persona tenga a cualquier título fiduciario y mientras no se acredite quienes son los verdaderos beneficiarios de las rentas respectivas. Así también grava a las comunidades hereditarias mientras no se determinen las cuotas que le corresponden a cada uno de los herederos en el patrimonio hereditario indiviso.

Se ha señalado que este impuesto se llama “global”, porque grava la totalidad de las rentas del contribuyente, sea que provengan del capital (rentas de primera categoría) o del trabajo (rentas de segunda categoría), de fuente nacional o extranjera; y es “complementario”, pues se aplica, al menos en teoría, además de los otros impuestos de categoría.²

1.3.1. Características

a) Grava la totalidad de las rentas nacionales o extranjeras de personas naturales domiciliadas en Chile.

b) Es un impuesto progresivo, ya que la tasa a aplicar es mayor a medida que aumenta la base imponible.

c) Es un impuesto de declaración y pago anual. En el mes de abril, el contribuyente debe declarar y pagar las rentas obtenidas en el año anterior.

d) Es un impuesto que por regla general grava sólo las rentas percibidas (éste concepto lo analizaremos en los acápite siguientes). Excepcionalmente, quedarán gravadas con Impuesto Global Complementario, determinadas rentas aún cuando no hayan sido percibidas por el contribuyente y que sólo se encuentran devengadas, en favor de éste. Tales son, las que provengan de rentas de primera categoría determinadas con contabilidad simplificada; las rentas presuntas, las rentas estimadas o tasadas; y ciertas rentas derivadas de ganancias de capital cuando tienen su origen en operaciones con empresas relacionadas.

e) Se puede imputar como crédito contra el impuesto a pagar el Impuesto de Primera Categoría que pagaron las rentas que forman parte de la base imponible del Impuesto Global Complementario.

² RENCORET ORREGO, Ernesto. Apuntes de clase, año 2003, Diploma en Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez.

1.3. Impuesto Adicional

El Impuesto Adicional, es un tributo que grava las rentas de fuente chilena, percibidas o devengadas por personas naturales o jurídicas extranjeros o por personas naturales chilenas sin domicilio ni residencia en el país, entendiéndose por tales las generadas por los bienes situados y por las actividades desarrolladas en Chile y que además grava las rentas pagadas desde el país, independiente de origen de éstas.

1.3.1. Características

a) La tasa del impuesto va a depender del hecho o actividad generadora de la renta. La regla general es que esta sea de un 35%, pero existen determinados hechos gravados que pagan una tasa menor, como por ejemplo, el pago por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías y otras prestaciones similares, cuya tasa es del 30% o las remesas por remuneraciones por concepto de trabajos de ingeniería o asesorías técnicas en general, cuya tasa es de un 20%.

b) Es un impuesto que debe ser retenido por el contribuyente chileno que paga, distribuye y/o remesa la renta.

c) Se puede imputar como crédito contra el Impuesto Adicional a pagar, el Impuesto de Primera Categoría que pagaron las rentas que se retiren, distribuyan o remesen al exterior.

Para los efectos de la presente monografía, cabe mencionar que la Ley de la Renta a propósito del Impuesto Adicional, prescribe que:

a) Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a la leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto (tasa del 35%) por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas. (artículo 58 N° 1) Ley de Impuesto a la Renta)

b) Las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país, pagarán este impuesto (tasa del 35%) por la totalidad de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, les acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas. Se exceptúan del impuesto, las cantidades que se distribuyan, provenientes de ingresos no constitutivos de rentas o la distribución de utilidades que las sociedades efectúen a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente. (artículo 58 N° 2) de la Ley de Impuesto a la Renta)

c) Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que perciban o devenguen rentas de fuentes chilenas, y no estén sometidas a otra disposición, pagan respecto de ellas un Impuesto Adicional, con tasa del 35% (artículo 60 de la Ley de Impuesto a la Renta)

1.5. Hecho gravado renta

El hecho gravado o hecho imponible, es aquel presupuesto de hecho establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.³

En la ley en comento, el hecho gravado o hecho imponible, es la renta. El legislador, en el artículo 2º N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, prescribió que se entenderá por renta, “los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”.

El Servicio de Impuestos Internos, ha señalado que “atendida la gran amplitud que la definición legal otorga al concepto renta, para que un ingreso se repute “renta”, basta que él represente una “utilidad” o “beneficio” proveniente de una cosa o actividad, sin que sea determinante en dicha calificación el ánimo o finalidad en las operaciones generadoras del ingreso, como tampoco el destino que voluntaria, contractual, reglamentaria o legalmente deba darse a las citadas utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio”. Asimismo ha concluido que “no es impedimento para catalogar un ingreso de “renta” la posible ausencia de ánimo o afán de lucro en las operaciones que se realizan, ya que es suficiente que dicho ingreso constituya un “beneficio” para ser calificado como tal. Indicando además que, debe tenerse presente que el lucro es sólo una de las muchas formas posibles de beneficio económico, de donde resulta, entonces que no todo beneficio económico lleva implícito necesariamente el lucro”.⁴

En cuanto a los vocablos principales contenidos en el concepto de renta, la autoridad administrativa ha señalado, que:

El ingreso está constituido por la riqueza que fluye desde afuera; es algo que entra, que pasa a ser disponible por alguien o a formar parte del patrimonio de una persona. Además el ingreso debe ser determinable o apreciable en dinero. Las fuentes de un ingreso podrían ser el trabajo humano, el capital, o la combinación de trabajo y capital;

Utilidad según el diccionario, es “el provecho o interés que se saca de una cosa”. La definición de renta también incluye los ingresos que contengan el carácter de utilidad y que provengan de un conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad, lo que se conoce con el nombre de actividad.

Beneficio es el bien que se hace o se recibe. También significa utilidad, provecho. Sólo el beneficio susceptible de apreciación pecuniaria es el que debe considerarse para los fines de la Ley de la Renta.

Incremento de patrimonio, es el crecimiento de los bienes corporales o incorporales, susceptibles de apreciación pecuniaria, de una persona. No es necesario que este crecimiento de los bienes o enriquecimiento tenga su origen en una fuente conocida o se identifique con utilidades o ingresos de una actividad, para su calificación como renta. Es sólo suficiente su existencia.⁵

El legislador tributario al definir el concepto de renta, si bien es cierto en la primera parte de la definición, utilizó una postura restrictiva, termina finalmente adoptando un criterio amplio, fundado en la doctrina conocida como la teoría del “incremento patrimonial”

³ Radovic Schoepen, Angela. Obligación Tributaria. Santiago. Editorial Jurídica Conosur, año 1998. Pág. 208.

⁴ Circular N° 132 del SII de 05.11.76.

⁵ Párrafo 6(11)21, 22, 23 y 24 del volumen 6 del Manual de SII.

o del “rédito – incremento patrimonial”, conforme a la cual, es suficiente el incremento patrimonial, sea periódico o esporádico, se genere o no un menoscabo de la fuente generadora, para estar en presencia de una renta, sin que importe para tal calificación el origen de ese incremento patrimonial, la naturaleza del mismo ni la denominación que pudiere atribuírsele. ⁶Otros autores, en una aplicación más restrictiva de la teoría del incremento patrimonial, sostienen que el hecho gravado renta, tiene por objeto gravar el incremento real de patrimonio, debiendo entenderse que ello ocurre cuando se realizan operaciones, actividades o transacciones económicas o se suscribe algún contrato y que como consecuencia de ello, se produce un incremento real de patrimonio en las personas que desarrollan o suscriben dichas actividades o contratos. Asimismo agregan, es necesario que dicho incremento de patrimonio se produzca dentro de un periodo determinado de tiempo y que se reconozcan los costos en que se ha debido incurrir para obtener dicho incremento patrimonial.

Cabe señalar que el legislador ha establecido excepciones a la teoría de la renta, entendida como el incremento patrimonial, como son por ejemplo, los ingresos no rentas, las rentas exentas, las rentas presuntas, las presunciones de rentas, etc. En el caso de las rentas exentas o ingresos no renta, no obstante en que técnicamente se ha producido un incremento patrimonial, dichas rentas no se consideran como tal para los efectos de la aplicación del tributo. Por su parte, tratándose de las rentas presuntas o presunciones de renta, el legislador presume una determinada renta, que puede en muchos casos ser distinta a la real o efectiva, lo que implica que para los efectos del impuesto no se grave el incremento real de patrimonio.

1.5.1. Renta devengada y renta percibida

De conformidad a la propia definición de renta establecida por el legislador, la utilidad, el beneficio que rinda una cosa o actividad y en definitiva todo incremento de patrimonio, para que constituya renta, debe encontrarse percibido o devengado, dependiendo de la naturaleza del tributo establecido por la ley, para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria.

En los N° 2 y 3 del artículo 2 de la Ley de la Renta, el legislador definió que debía entenderse por renta devengada y percibida respectivamente. Así pues señaló que:

Renta devengada, es aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular; y

Renta percibida, es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que también una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto del pago.

La renta se encuentra devengada cuando el titular de ésta tiene un título o derecho, que representa un crédito. Este crédito está incorporado jurídicamente en el patrimonio del contribuyente y por ende lo ha incrementado. Lo anterior, como bien señala el legislador, independiente de que aún no se haya hecho exigible en contra del deudor. (Por ejemplo, en una venta a plazo, el vendedor ya ha incorporado en su patrimonio el derecho a percibir el precio, independiente de que aún se encuentre pendiente el plazo para exigir su cumplimiento).

Una renta, consistente ésta en una utilidad, un beneficio o un incremento patrimonial, se encuentra percibida cuando ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

⁶ Gorziglia Balbi, Arnaldo. Informe en derecho.

Lo anterior implica necesariamente que dicha renta previamente se ha devengado, en cuanto existe un título o derecho que jurídicamente justifica la incorporación al patrimonio. No basta el solo ingreso o percepción física o material, sino que ésta debe ir precedida o simultáneamente acompañada de un título que incorpore en dominio dicha renta en el patrimonio de la persona natural o jurídica. Si falta dicho título o fundamento jurídico, lo que ingresa materialmente al patrimonio no produce el efecto de incrementarlo, por cuanto podría estar sujeta a restitución, reembolso o rendición de cuenta. (Por ejemplo, si recibo una cantidad de dinero en mutuo o préstamo, ha existido un ingreso pero jurídicamente no ha existido una utilidad, beneficio o incremento patrimonial, toda vez que el mutuuario tiene la obligación de restituirla. Lo mismo sucede con los dineros que se reciben producto de un mandato y que están sujetos a rendición de cuenta y reembolso).

La distinción entre renta devengada y percibida es de vital importancia, por cuanto en la Ley de Impuesto a la Renta, el legislador ha establecido que el Impuesto de Primera Categoría se tributa sobre base devengada, por regla general, esto es, se tributa sobre las rentas aún cuando no hayan sido percibidas; y los Impuestos Global Complementario, Adicional y de Segunda Categoría, tributan sobre base percibida.

1.6. Ingresos no renta

Señalábamos que la definición de renta establecida por la ley se basa en la teoría del incremento de patrimonio, esto implica de suyo una amplitud de tal magnitud que el legislador en el artículo 17 de la ley en comento, restringió el concepto de renta, establecido en sus numerandos, ingresos que no constituían renta, no obstante que en estricto rigor y conforme al criterio adoptado, en muchos de ellos existe técnicamente incremento patrimonial.

La enumeración que da el legislador no es taxativa, toda vez que en el numerando N° 29 del referido artículo 17, se señala que no constituyen renta “los ingresos que no se consideren rentas o se reputen capital según texto expreso de una ley”.

1.7. Sujeto pasivo del impuesto

1.7.1. Generalidades

El sujeto pasivo del impuesto, es la persona a quien el Fisco puede exigir el pago de éste, independiente de que sea deudor directo, sustituto o simplemente responsable de deuda ajena. Se ha señalado que es sujeto pasivo de la relación tributaria, “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable”⁷. El contribuyente ha sido definido como “la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Su responsabilidad resulta de su vinculación con el hecho gravado”.⁸ Por su parte, en el artículo 8° N° 5 del Código Tributario,

⁷ Artículo 22 del Modelo de Código Tributario para América Latina.

⁸ Radovic Schoepen, Angela. obra citada. pág. 221.

se define al contribuyente como “las personas naturales o jurídicas o los tenedores y administradores de bienes ajenos afectados por los impuestos”.

1.7.2. Sujeto pasivo del Impuesto a la Renta

La Ley de Impuesto a la Renta, establece dos elementos para determinar cuando una persona queda en condición de sujeto pasivo o contribuyente de la obligación tributaria en ella contenida. Uno es el domicilio o residencia del contribuyente y el otro es el origen o fuente de la renta. En efecto, el artículo 3º inciso 1º de la Ley de la Renta, prescribe que “salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile, estarán sujetas a impuestos por sus rentas cuya fuente esté dentro del país”.

La Ley de la Renta, contiene dos excepciones a la norma señalada:

La contenida en el inciso 2º del artículo 3º, que prescribe que el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, sólo estará afecto a los impuestos que gravan sus rentas de fuente chilena. Este plazo puede ser prorrogado en casos debidamente calificados por el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos; y

La contenida en el artículo 59 N° 2, que estableció que se gravarán con una tasa del 35% las remuneraciones pagadas desde Chile, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por servicios prestados en el extranjero. En este caso, no se dan ninguno de los dos elementos, necesarios para determinar al contribuyente, toda vez que se trata de personas sin domicilio o residencia en Chile y el servicio se presta en el extranjero.

1.7.2.1. Análisis del concepto de domicilio o residencia

La Ley de la Renta, no definió que debe entenderse por domicilio. Una definición de domicilio la encontramos en el artículo 59 del Código Civil, que señala que “el domicilio consiste en la residencia, acompañada real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”. De esta definición, emanan dos elementos, uno objetivo, la residencia y otro subjetivo, el ánimo. De éstos, el más importante es el subjetivo, ya que puede darse el caso de que exista domicilio, fundado sólo en el ánimo, pero no es posible constituir domicilio fundado sólo en la residencia. Concordante con lo anterior, el artículo 4º de la Ley de la Renta, señala que “La sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de ésta ley. Esta norma se aplicará asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas.” Esta norma a su vez concuerda con lo prescrito en el artículo 64 del Código Civil que señala que “el domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzosamente, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior”.

El concepto de residencia, está definido en el N° 8 del artículo 8º del Código Tributario, que prescribe que se entenderá por residente, “toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos”. En el artículo 2º N° 7 del citado código, se señala que “año calendario”, es el periodo de doce meses que termina el 31 de diciembre; y en el N° 9,

se indica que “año tributario”, es el año en que deben pagarse los impuestos o una cuota de ellos.

Cabe señalar que el artículo 8° de la Ley de la Renta, estableció que, “los funcionarios fiscales, de instituciones semifiscales, de organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma y de instituciones o empresas del Estado, o en que tenga participación el Fisco o dichas instituciones y organismos, o de las Municipalidades y de las Universidades del Estado o reconocidas por el Estado, que presten servicios fuera de Chile, para los efectos de esta ley, se entenderá que tiene domicilio en Chile”. Esta norma no es sino aplicación de lo señalado precedentemente, en el sentido de que para mantener el domicilio basta el elemento subjetivo ánimo, independiente del elemento objetivo, residencia.

1.7.2.2. Análisis del principio de la fuente

El principio de la fuente u origen de la renta, como elemento determinante para que una persona sea considerado sujeto pasivo o contribuyente, esta consagrado en el artículo 10 inciso 1° de la Ley de la Renta, el cual prescribe que “se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”.

La norma general antes señalada, es complementada o más bien reafirmada, por las disposiciones contenidas en el artículo 10, inciso 2°, y 11 inciso 1° y 2° de la Ley de la Renta.

El inciso 2° del artículo 10, establece que son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual. Estas rentas y su tasa impositiva, están establecidas en el artículo 59 inciso 1° del referido cuerpo legal.

Por su parte el artículo 11 inciso 1° de la Ley de la Renta, señala que “se entenderán situadas en Chile, las acciones de una sociedad anónima constituida en el país y que igual norma se aplicará en relación a los derechos en sociedades de personas”. A su vez el inciso 2° de ese artículo, establece que “en el caso de los créditos, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor”.

Amplía el principio de la fuente u origen de la renta, contemplado en el inciso 1° del artículo 10 y la precisión contenida en el inciso 1° del artículo 11, citados, lo establecido en la segunda parte del inciso 2° del citado artículo 10 de la LIR, al establecer que son rentas de fuente chilena las que se originen en la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuada a una persona domiciliada, residente o constituida en el país, cuya adquisición le permita al adquirente, directa o indirectamente, tener participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile. En la parte segunda de este inciso se señala que “en todo caso, no constituirá renta la suma que se obtenga de la enajenación de las acciones o derechos sociales referidos, cuando la participación que se adquiere directa o indirectamente de la sociedad constituida en Chile, represente un 10% o menos del capital o de las utilidades o se encuentre el adquirente bajo un socio o accionista común con ella que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o menos del capital o de las utilidades”.

1.8. Formas de determinación de la renta de los contribuyentes de Primera Categoría en la Ley de Impuesto a la Renta

De conformidad a la Ley de Impuesto a la Renta, la renta obtenida por los contribuyentes de la Primera Categoría, puede ser:

- Renta efectiva
- Renta presunta
- Rentas tasadas y/o estimadas

1.8.1. Renta efectiva

La renta efectiva puede ser determinada mediante contabilidad o sin contabilidad. La contabilidad puede ser completa o simplificada. A su vez la contabilidad completa puede ser con balance general o sin balance general.

La determinación de la renta efectiva mediante contabilidad completa, es la regla general, así lo establece el inciso final del artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta. El Servicio de Impuestos Internos, ha establecido que para los efectos tributarios la contabilidad completa, comprende los libros de Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, o sus equivalentes y los libros auxiliares que exija la ley o el propio Servicio, como ser el libro de Compras y Ventas Diarias y el libro Auxiliar de Remuneraciones.⁹ El artículo 16 del Código Tributario, prescribe que en los casos que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a las prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.

Por su parte el artículo 17 del Código Tributario, establece que toda persona que debe acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario. Contabilidad fidedigna, es aquella “digna de fe”, esto es, aquella que, disponiendo de documentos fehacientes que acrediten las operaciones asentadas, cumple con los requisitos legales y reglamentarios de carácter extrínsecos”. El Servicio de Impuestos Internos entiende por contabilidad fidedigna aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación.¹⁰

Señalábamos que la contabilidad completa puede ser con balance general o sin balance general. La regla general es que los contribuyentes que determinan su renta efectiva para los efectos del pago del Impuesto de Primera Categoría, mediante contabilidad completa, deban asimismo confeccionar un balance general. Así lo establece el inciso primero del artículo 35 del Código Tributario, esta norma hay que relacionarla con lo señalado en el artículo 16 incisos 7º y 8º del mismo cuerpo legal, que los cuales se prescribe que los balance deberán comprender un periodo de doce meses y deberán practicarse el 31 de diciembre de cada año.

⁹ Oficio N° 1756 del SII, de 24.05.91.

¹⁰ Manual del Servicio de Impuestos, párrafo 6(17)84.01, - COMPOSTO CANALES, Arnolfo. Manual de contabilidad para abogados. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, año 1996. Pág. 90.

Excepcionalmente los contribuyentes de la Primera Categoría, que deben llevar contabilidad completa, no están obligados a realizar balance general, esta excepción está contenida en el artículo 14 bis de la Ley de Impuesto a la Renta.

Existen contribuyentes de la Primera Categoría, que están facultados para llevar una contabilidad simplificada. Estos son:

Los que a juicio exclusivo de la Dirección Regional, tenga un escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro, poca instrucción u otra circunstancia excepcional. (artículo 68 inciso 4º letra a de la LIR); y

Los contribuyentes personas naturales, sujetas al impuesto a que se refieren los N° 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, cuyos capitales destinados al giro del negocio o actividad no excedan de dos unidades tributarias anuales y cuyas rentas anuales no sobrepasen a juicio exclusivo de la Dirección Regional de una unidad tributaria anual.

Los contribuyentes de Primera Categoría que determinan su renta efectiva, sin que sea necesario que lleven contabilidad, son:

Los que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, situación en la cual se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato. (artículo 20 letra c) inciso 1º de la LIR);

Los que sólo obtienen rentas de capitales mobiliarios, que son aquellas clasificadas en el N° 2 del artículo 20 de la LIR (artículo 68 inciso 1º de la LIR); y

Los pequeños mineros artesanales, los pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, los suplementeros, los propietarios de un taller artesanal u obrero y los pescadores artesanales, todo ello de conformidad al artículo 22 de la LIR.

1.8.2. Renta presunta

En el caso de la renta presunta, el legislador establece una presunción respecto de la renta que generan determinadas actividades. Esta presunción puede ser de derecho o legal.

1.8.2.1. Renta presunta de derecho

El artículo 2º N° 4 de la LIR, señala que “renta mínima presunta, es aquella que no es susceptible de deducción alguna por parte del contribuyente”. En este caso estamos frente a una renta presunta de derecho. El legislador ha establecido rentas presuntas de derechos, tratándose de las actividades agrícola, minería y transporte, según establecen los artículos 20 N° 1 letra b), 34 N° 1 y 34 bis de la LIR, respectivamente.

Para determinar la renta presunta de derecho, la ley fija parámetros objetivos. En el caso de los bienes raíces agrícolas, se determina en consideración el avalúo fiscal del predio; en las empresas de transporte, en base al valor del vehículo; y en la actividad minera, fijando un porcentaje a aplicar respecto de las ventas, tomando como antecedente el valor de la libra de cobre.

1.8.2.2. Renta presunta legal

La característica principal, de las presunciones legales es que admiten prueba en contrario, lo que implica que el contribuyente puede desvirtuar la presunción, acreditando en forma fehaciente y documentada su verdadera renta.

El legislador ha establecido diversas presunciones legales de renta:

En el 21 letra d) de la LIR, a propósito de las rentas de los bienes raíces no agrícolas;

En el artículo 36 de LIR, que se refiere a los contribuyentes que comercien en importación o exportación, o en ambas operaciones, en las cuales el legislador establece un presunción simplemente legal de renta mínima; y

En los artículos 70 y 71 de la LIR, en los cuales se establece que se presume que toda persona disfruta de una renta a los menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas y que si el contribuyente no justificare fehacientemente el origen de los recursos que sustentan sus gastos, desembolsos o inversiones, la ley le presume que provienen de utilidades afectas al Impuesto de Primera Categoría según el N° 3 del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2 del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente.

1.8.3. Rentas tasadas o estimadas

Son aquellas rentas que son determinadas por el Servicio de Impuestos Internos, en el ejercicio de su función fiscalizadora, fundamentalmente cuando no existe claridad en la determinación o justificación de la renta por parte de algunos contribuyentes. Así pues en el artículo 35 de la LIR, se establece que “cuando la renta líquida imponible no puede determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, se presume que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de esta categoría es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por la Dirección Regional, tomando como base, entre otros antecedentes, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el mismo ramo o en la misma plaza”.

Por su parte, en el artículo 38, inciso 2°, de la LIR, que se refiere a la renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, se establece que cuando los elementos contables de dichas empresas no permitan establecer los resultados de las agencias, sucursales o establecimientos establecidos en Chile, la Dirección Regional, podrá determinar la renta afecta, conforme a los procedimientos que en dicho artículo se señalan.

CAPITULO SEGUNDO 2. REGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN A LA RENTA DE LA ACTIVIDAD FORESTAL

2.1. Generalidades

En este capítulo analizaremos la tributación a la renta de aquellos contribuyentes que exploten bosques no acogidos a los regímenes especiales contemplados en el Decreto Supremo N° 4.363 del Ministerio de Tierras y Colonización del año 1931, (Ley de Bosques) y en el Decreto Ley N° 701 del año 1974 (Ley de Fomento Forestal) y sus modificaciones.

El sólo hecho de que una persona natural o jurídica posea un predio agrícola, gatilla su calidad de contribuyente de la Primera Categoría, debiendo por ende cumplir con las obligaciones que dicha calidad le impone. El artículo 20 de la LIR, en su número 1° letra a), señala que respecto de los contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas se gravará la renta efectiva de dichos bienes, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra b) de dicho número, en cual se establece el sistema de renta presunta. En consecuencia, la regla general es que en la actividad agrícola se tribute en base a renta efectiva y la excepción es que tribute conforme a renta presunta.

En el Reglamento de Contabilidad Agrícola, contenido en el Decreto Supremo N° 1.139 del año 1990 del Ministerio de Hacienda, se define predio agrícola como “todo inmueble o parte de él, cualquiera sea su ubicación, que esté destinado a la obtención de productos primarios del reino vegetal o animal, o en que existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de dichos productos o que económicamente sea susceptible de producir tales bienes en forma predominante”. Por su parte dicho cuerpo legal ha definido la actividad agrícola, como “el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elaboración, conservación, faenamiento y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia y que predominen en el producto final resultante. La crianza y engorda de animales en cualquiera de sus formas, constituye actividad agrícola”.

Dentro de la definición de actividad agrícola queda comprendida la actividad ganadera y la forestal. Esta última contempla todas aquellas labores u operaciones tendientes al establecimiento, manejo, mantención, conservación y cosecha o explotación de bosques tanto naturales como artificiales. Cabe agregar que en el artículo 2° del Decreto Supremo 871 del año 1981 del Ministerio de Hacienda, que establece normas contables y métodos simplificados para el registro y determinación de la renta de explotación de bosques acogidos a la Ley de Bosques y al Decreto Ley N° 701 de 1974, se han definido, la actividad forestal, como “el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la explotación de terrenos de aptitud preferentemente forestal y bosques naturales y artificiales contenidos en ellos”; y la explotación de bosques, como “la acción de vender o celebrar cualquier otro acto o contrato que sirva para enajenar árboles en pie o trozados, con o sin corteza”. Por su parte en el artículo 2° del Decreto Supremo N° 1.341 del año 1998 del citado Ministerio, que estableció las normas contables aplicables a los contribuyentes que realizan actividades

forestales de conformidad al Decreto Ley N° 701, de 1974, sobre fomento forestal, se definió explotación forestal como “aquella que tiene por finalidad la obtención de productos forestales, como asimismo la explotación de bosques” y esta última, como la “acción de vender o celebrar cualquier otro acto o contrato que sirva para enajenar árboles en pie o volteados”.

2.2. Determinación de la renta de la actividad forestal

El artículo 14 del Decreto Ley N° 704 de 1974, modificado por la Ley N° 19.561 del año 1998, prescribe que “las personas que exploten bosques por los cuales no se encuentren acogidas a los beneficios establecidos en dicho decreto ley, deberán declarar la renta efectiva o presunta para los efectos de la Ley de Impuesto a la Renta de acuerdo a lo previsto en el artículo 20, número 1°, letra b), de dicha ley,.....”. Cabe señalar que en esta norma se incurre en un error toda vez que se señala que se deberá declarar la renta efectiva o presunta de acuerdo a lo previsto en el artículo 20, número 1°, letra b) de la Ley de la Renta, no obstante que dicha norma sólo se refiere a la renta presunta y no a la efectiva que está tratada en la letra a) de dicho número y artículo.

Por su parte en el inciso primero del artículo 12 del Decreto Supremo N° 1.341 del año 1998 del Ministerio de Hacienda, se establece que “los contribuyentes que exploten bosques por los cuales no se encuentren acogidas a los beneficios establecidos en el Decreto Ley N° 701, deberán declarar la renta efectiva o presunta para los efectos de la Ley de Impuesto a la Renta,.....”.

En consecuencia, los contribuyentes que exploten bosques no acogidos a la Ley de Bosques o al Decreto Ley N° 701 sobre Fomento Forestal, pagarán sus impuestos de Primera Categoría, por la renta efectiva derivada de dicha actividad, determinada conforme al régimen general de la Ley de Impuesto a la Renta y excepcionalmente conforme al sistema de renta presunta, cuando cumplan con los requisitos para ello.

Contribuyentes que determinan la renta efectiva de la actividad forestal

Determinarán la renta efectiva proveniente de la explotación de bosques no acogidos a la Ley de Bosques o al Decreto Ley N° 701, todos aquellos contribuyentes que no cumplan con los requisitos generales del artículo 20 N° 1 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta, para tributar en base a renta presunta. Asimismo deberán declarar la renta efectiva aquellos contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, a contar del 1° de enero del ejercicio comercial siguiente, cuando en los tres años inmediatamente anteriores las ventas acumuladas de productos forestales, entendiendo por tales los árboles trozados o en pie, sean superiores a las 24.000 unidades tributarias mensuales. No se deberá considerar dentro de dicha cantidad las ventas derivadas de otros productos agrícolas que pudiere realizar el contribuyente.

Estos contribuyentes determinan su renta efectiva percibida y devengada de conformidad a los artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta en relación con las normas del Decreto Supremo N° 1.139 del año 1990 del Ministerio de Hacienda, mediante contabilidad completa y balance general.

Procedimiento de determinación de la renta efectiva o renta líquida imponible de los contribuyentes de la Primera Categoría

Los contribuyentes que tributen de conformidad a su renta efectiva, independiente del sistema contable que utilicen para registrar el desarrollo de sus actividades y determinar los resultados de éstas, deberán sujetarse a las normas que establece la LIR en los artículos 29 al 33, para determinar la renta líquida imponible, respecto de la cual se aplica la tasa del Impuesto de Primera Categoría. La renta líquida imponible determinada de conformidad a las normas de la Ley de la Renta, constituye la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

Podemos señalar que la base imponible del Impuesto de Primera Categoría o la denominada renta líquida imponible, se determina conforme al siguiente procedimiento:

Ingresos brutos (artículo 29 de la LIR)

- Costos directos (artículo 30 de la LIR)

= RENTA BRUTA

Renta bruta

- Gastos necesarios (artículo 31 de la LIR)

= RENTA LIQUIDA

Renta líquida

+ o – Ajustes tributarios (artículos 32 y 33 LIR)

= RENTA LIQUIDA IMPONIBLE o BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

2.2.1.1.1. Ingresos brutos

El artículo 29 de la LIR, prescribe que constituyen "ingresos brutos" todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, (Primera Categoría) excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17 (ingresos no renta).

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que son ingresos brutos, “el monto de las ventas, el valor de los servicios prestados y cualesquiera otros ingresos, con la sola excepción de los que no constituyen renta”.¹¹

De conformidad al inciso 2º del artículo 29 de la LIR, los ingresos brutos, deben incluirse en el ejercicio comercial en que se devenguen o perciban, cualquiera sea la circunstancia que ocurra primero.

Los costos

El artículo 30 de la LIR, prescribe que “la renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría (Primera Categoría) en virtud de los N°s.1, 3, 4 y 5 del artículo 20, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta”.

¹¹ Párrafo 6(12) – 30 , Manual del Servicio de Impuestos Internos

En relación al costo de los bienes, el legislador ha distinguido entre mercaderías adquiridas por la empresa, y dentro de éstas, en el país o en el extranjero; y mercaderías producidas por la propia empresa.

En el caso de mercaderías adquiridas en el país, se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente.

Si se trata de mercaderías internadas al país, se considerará como costo directo el valor CIF (costo, seguro y flete), los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador.

Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima, distinguiendo si esta es nacional o importada, y el valor de la mano de obra.

La autoridad administrativa, en relación a que debe entenderse por materia prima directa, ha señalado al respecto, que "los tratadistas, en su tentativas para definir dicho elemento del costo, han concordado en que hablar de materia prima directa, ella incluye todos los materiales directos, piezas acabadas y servicios proporcionados por terceros que guarden una relación directa con el bien manufacturado, producido o elaborado. Las materias primas directas, en el concepto amplio señalado, se refieren al costo directo de los bienes y servicios que pueden identificarse con unidades específicas del producto, o en algunos casos, con departamentos o procesos específicos" En cuanto al concepto de mano de obra ha señalado, que "en general, está constituida por la mano de obra fabril que puede ser identificada directamente con los bienes producidos o, en algunos casos, con departamentos o procesos específicos. Al tenor de lo expresado, constituyen mano de obra directa, siempre que cumplan con la identificación señalada, entre otras remuneraciones, las siguientes:

Salarios o jornales;

Horas extraordinarias;

Tratos e incentivos directos de producción; y

Leyes sociales que afecten a dichas remuneraciones.

Conforme a lo anteriormente expuesto, no corresponde calificar de mano de obra directa sino que indirecta, aquella que constituya un gasto general indirecto de fabricación, el que en la práctica contable de costo generalmente aceptada, es distribuido en alguna proporción o en base a un parámetro previamente fijado, entre todos los procesos o todas las órdenes de fabricación."¹²

El costo directo en las prestaciones de servicios, esta formado por la mano de obra directa, los materiales y repuestos empleados y el valor de los servicios contratados a terceros y que hayan sido necesarios para la prestación del servicios respectivo.

Deducidos de los ingresos brutos del contribuyente, los costos directos de los bienes y servicios que se requirieron para la obtención de éstos, queda determinada la renta bruta.

2.2.1.1.3. Gastos

El artículo 31 de la LIR, prescribe que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del

¹² Circular N° 26 del SII de 08.03.76

artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

El Servicio de Impuestos Internos, ha señalado que la deducción de los gastos procede bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que, además su monto, es decir hasta que cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta;

Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente; y

Que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, quién puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

2.2.1.1.3.1. Gastos incurridos en el extranjero

Los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma.

Si el contribuyente no cuenta con la documentación sustentatoria del gasto, queda al arbitrio de la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

2.2.1.1.3.2. Gastos no aceptados

El legislador ha establecido expresamente que no son gastos aceptados, los siguientes:

Los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa;

Los gastos vinculados a los bienes respecto de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33.

Estos son:

Los gastos incurridos en los bienes del activo de la empresa o sociedad, usados o gozados, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos; y

Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen a aquellas personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera sea la condición jurídica de ésta, puedan influir en la fijación de sus remuneraciones; o a accionistas de sociedades anónimas cerradas o a accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones; al empresario individual o socios de sociedad de personas; y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa:

Uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de bienes a título gratuito o avaluados en un valor inferior al costo;

La pérdida por la condonación total o parcial de deudas;

Exceso de intereses pagados;

Arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados;

Las pérdidas por acciones suscritas a precios especiales; y

Cualquier otro gasto en que incurra la empresa derivado todo otro beneficio similar.

Los gastos incurridos en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

Cabe señalar que los gastos rechazados deben agregarse a la renta líquida de la empresa. Además, tratándose de empresarios individuales o sociedades de personas, el monto del gasto rechazado o su presunción según el caso, se considerará un retiro a nivel del empresario o de los socios de la empresa, gravándose con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. En el caso de las sociedades anónimas y de las agencias extranjeras el gasto rechazado se grava un impuesto especial con tasa del 35%, aplicado con carácter de único a la renta.

2.2.1.1.3.3. Gastos expresamente aceptados

El inciso final del artículo 31 de la LIR establece que especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

1. Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto.

Los intereses deben estar relacionados con créditos obtenidos con el objeto de generar rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría. La Ley de la Renta no acepta la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados, directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que produzcan rentas exentas o no gravadas con el Impuesto de Primera Categoría.

2. Los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa.

No se aceptan como gastos:

a) Los impuestos que emanan de la Ley de la Renta;

b) El impuesto territorial o a los bienes raíces, salvo cuando éste no pueda utilizarse como crédito;

c) Los impuestos que constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento; y

d) Aquellos impuestos en que éstos, hayan sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

3. Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Las pérdidas que se pueden deducir como gastos son todas aquellas que sufra el contribuyente derivadas del desarrollo de la actividad que constituye su giro. Se trata por ende de pérdidas tributarias, es decir que son aquellas que son determinadas aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR.

Las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley. En suma la ley permite solicitar la devolución de los impuestos pagados por las utilidades no retiradas o distribuidas y que son rebajadas o absorbidas por las pérdidas. Cabe señalar que cuando el impuesto cuya devolución se solicita lo pagó la propia empresa, la devolución no es un ingreso tributable. Por el contrario cuando la utilidad absorbida por las pérdidas proviene de otra empresa, (retiro, distribución o dividendo) la devolución es un ingreso tributable.

Las pérdidas provenientes de ejercicios anteriores, se imputan debidamente reajustadas, a las utilidades del ejercicio y en caso de esta no ser suficiente a la de los ejercicios siguientes y así sucesivamente hasta su total extinción. En esta situación las pérdidas acumuladas constituyen claramente un gasto.

Las pérdidas se reajustarán cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

Cabe señalar que en el inciso final de este numerando, se han establecido limitaciones al aprovechamiento de las pérdidas, que no analizaremos en detalle por exceder los objetivos de la materia en análisis.

4. Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

La ley permite rebajar como gastos, los créditos incobrables siempre que se cumplan, los siguientes requisitos copulativos:

Que se castiguen en el año comercial, en que se rebajan como gastos. Lo anterior significa que el contribuyente debe abonar o rebajar de su activo el crédito que declara incobrable, descartando desde el punto de vistas tributario la provisión por deudores incobrables;

Que el crédito se haya contabilizado oportunamente, lo cual significa que debe haber sido contabilizado como ingreso en la oportunidad correspondiente; y

c) Que se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro. El agotamiento de prudencial de los medios de cobro, necesariamente dice relación con las circunstancias especiales de cada crédito, entre otras la cuantía de éste y la situación particular del deudor.

El Servicio de Impuestos Internos, ha señalado que son requisitos para admitir la deducción de castigos por créditos incobrables, los siguientes:

a) Que provengan de deudas relacionadas con las gestiones comerciales de la empresa o negocio de cuya renta se trate;

b) Que sean realmente "incobrables". En otros términos, la insolvencia debe ser probada o evidente, acreditada en forma absolutamente fehaciente y que corresponda a causas fundadas, como ser casos de quiebras, fallecimientos sin haber dejado bienes, rebajas en virtud de convenios judiciales, etc; y después de abandonada toda posibilidad de cobro ante el fracaso de las gestiones conocidas y de rigor usadas en el comercio tendientes a la recuperación de deudas. No podrán aceptarse en consecuencia, castigos de deudores cuyo cobro sea dudoso, como tampoco el de aquellos con quienes el comerciante siga manteniendo relaciones comerciales;

c) Que su castigo haya sido contabilizado durante el año a que se refiere el impuesto; y

d) Que previamente y en su oportunidad haya quedado constancia en los libros de las operaciones que dieron origen a tales deudas y que el sistema contable en uso permita el control y verificación de las cuentas respectivas, de modo de que si se produce posteriormente el pago de éstos créditos castigados, aparezca dicha suma como utilidad o incorporada a la renta líquida imponible.¹³

5. Una cuota anual por concepto de la depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa.

El activo físico de la empresa a medida que transcurre el tiempo, sufre una disminución en su valor, por diversos factores, como por ejemplo su uso, su obsolescencia, accidentes, etc. La depreciación es la gradual asignación del valor del activo físico con cargo a los resultados durante los años en que el activo genera beneficios. De esta forma, se vincula el sacrificio por la adquisición del activo con el ingreso que produce.¹⁴

El valor de la cuota de depreciación es un gasto, que se deduce de la renta bruta para determinar la renta líquida. La LIR contempla dos alternativas para depreciar los activos físicos:

a) Depreciación lineal, que consiste en que el porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dice relación con los años de vida útil que mediante normas generales fija la Dirección y opera sobre el valor neto total del bien; y

b) Depreciación acelerada, que es aquélla que resulta de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos.

Los bienes susceptibles de depreciación acelerada, son los bienes adquiridos en el país nuevos y los importados nuevos y usados, cuyo plazo de vida útil total fijado por la Dirección o Dirección Regional no sea inferior a cinco años. Cabe señalar que la aplicación de la depreciación acelerada tiene un efecto restringido, en el sentido de que el mayor gasto que se produzca solo se considera para determinar la renta líquida imponible que quedará gravada con el Impuesto de Primera Categoría, pero no para determinar las utilidades que

¹³ Circular N° 13 del SII de 25.01.79.

¹⁴ Manuel de Contabilidad para abogados. Apunte Universidad de Chile. Pag. 50.

se retiren o distribuyan de la empresa y que quedaran gravadas con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. En tal sentido la utilidad a repartir entre los propietarios, socios o accionistas de la empresa, va hacer mayor que las de está, toda vez que no se considerará el mayor gasto que implica la depreciación acelerada.

Con respecto a los bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les haya designado, podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente.

6. Los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación.

Las participaciones y gratificaciones voluntarias se aceptarán como gastos cuando son otorgadas con criterios de universalidad, esto es, en base a normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.

Cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos, esta facultado para fiscalizar y tasar las remuneraciones pagadas a aquellas personas, que por su condición o participación en la empresa, hayan podido influir en la fijación de sus remuneraciones. Estas remuneraciones sólo se aceptarán como gastos en la parte que sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital.

También se acepta como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, sujeto a las siguientes condiciones y limitaciones:

En relación al sentido que debe dársele al término “permanentemente” utilizado en la referida disposición legal, la autoridad administrativa ha señalado que, es el de la periodicidad con que efectúa la labor el socio, la cual no implica que necesariamente deba estar sometido a una jornada completa de trabajo. Asimismo señaló que, se entiende que un socio labora en forma permanente en la empresa en la medida que cumple regularmente una determinada función, independiente del número de horas que emplee en ello, pero sí con la condición que lo haga en forma periódica y sistemática en el tiempo, y sin perjuicio de la observancia de los demás requisitos impuestos en dicha norma para acogerse al beneficio del referido sueldo patronal. En otras palabras el requisito en comento no debe entenderse en el sentido de dedicación exclusiva trabajo, sino que éste se realice en forma habitual y periódica, es decir, no esporádicamente;¹⁵

Que las remuneraciones asignadas queden afectas a cotizaciones previsionales obligatorias. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 90 del decreto ley N° 3.500, de 1980, tales cotizaciones obligatorias establecidas en el artículo 92 de dicho texto legal, deben efectuarse sobre una renta imponible mensual máxima de 60 U.F. vigentes al último día del mes anterior al pago de las respectivas cotizaciones previsionales, conforme a lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 7° del D.S. N° 57, de 1991, Reglamento del texto legal antes mencionado;

Que las remuneraciones queden sujetas al Impuesto Unico de Segunda Categoría, conforme a las normas generales que regulan este tributo; y

¹⁵ Oficio N° 639 del SII de 18.02.91

Que las remuneraciones y el impuesto único de Segunda Categoría que les afecta, se contabilicen debidamente en los períodos a que corresponden dichos conceptos, identificando a sus beneficiarios.¹⁶

Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptarán también como gastos, siempre que se acrediten con documentos fehacientes y sean a juicio de la Dirección Regional, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile.

También están expresamente aceptados como gastos, las becas de estudio que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, siempre que ellas sean otorgadas con relación a las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa. Esto es lo que se denomina el criterio de universalidad.

Los montos aceptados como gastos por concepto de becas de estudios, y siempre que se cumplan con el requisito de universalidad, son los siguientes:

Hasta la cantidad equivalente a una y media unidad tributaria anual, por cada hijo del trabajador que este estudiando en la enseñanza básica y/o media; y

Hasta un monto equivalente a cinco y media unidades tributarias anuales, por cada hijo del trabajador, que estudie en un establecimiento de educación superior y siempre y cuando el este beneficio se haya pactado en un contrato o convenio colectivo de trabajo.

7. Las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales o que se otorguen a los Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales. Estas donaciones no requieren del trámite de la insinuación y están exentas de toda clase de impuestos.

Las referidas donaciones, se aceptan como gastos sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o uno coma seis por mil del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio.

8. Los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.

9. Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

Se ha señalado que por gastos de organización y puesta en marcha, se entiende los desembolsos realizados por las empresas con motivo de su constitución, organización o puesta en marcha propiamente tal y que dicen relación con la vida o existencia de la empresa, repercutiendo, por consiguiente, no sólo en la generación de la renta del ejercicio en que ellos se originaron o desembolsaron, sino también en la de los períodos o ejercicios siguientes. Son entre otros gastos de organización y puesta en marcha, los honorarios y gastos legales de constitución de la sociedad, estudios de mercado y técnicos, etc.¹⁷

¹⁶ Oficio N° 1630 del SII de 16.04.03

¹⁷ Manual de Consultas Tributarias, Octubre del 2000, Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, pág. 918.

En el caso de empresas cuyo único giro según la escritura de constitución sea el de desarrollar una determinada actividad por un tiempo inferior a 6 años no renovables o prorrogables, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.

Cabe señalar que es de resorte del contribuyente el determinar si los gastos en que ha incurrido para la organización y puesta en marcha de la empresa, los carga a resultado íntegramente en el año que se generaron, o bien los amortizada anualmente, con un tope de seis años como se ha señalado.

10. Los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratearlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos.

11. Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.

12. Los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio. El citado artículo, dice relación con las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración.

La limitación referida no se aplica cuando:

No exista o haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración entre el contribuyente y el beneficiario del pago, o viceversa; y

En el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%.

Deducidos de la renta bruta del contribuyente, los gastos necesarios para producirla, queda determinada la renta líquida del contribuyente, a la cual hay que efectuarle los denominados ajustes tributarios.

2.2.1.1.4. Ajustes tributarios

2.2.1.1.4.1. Corrección monetaria

La corrección monetaria es el mecanismo o procedimiento que tiene por objeto, corregir o eliminar los efectos que produce la inflación en el resultado contable y financiero del contribuyente. La aplicación de este mecanismo se traduce en que a la renta líquida determinada en la forma señalada precedentemente se le deberán efectuar determinadas deducciones o agregaciones.

El mecanismo de corrección monetaria, está regulado en el artículo 41 de la LIR y se aplica al capital propio inicial y sus variaciones y a los activos y pasivos no monetarios. Respecto de estos temas no profundizaremos por exceder el objeto del presente acápite.

Agregados a la renta líquida.

El artículo 33 de la LIR establece una serie de partidas que para el legislador constituyen gastos no aceptados o rechazados. Estos gastos si han disminuido la renta bruta del contribuyente, deben agregarse (sumarse) a la renta líquida, con el objeto de determinar la renta líquida imponible. Estas partidas son:

a) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años. En el caso de las sociedades de personas, debe entenderse que constituyen gasto rechazado cuando estas remuneraciones, son pagadas al cónyuge o hijos de los socios;

b) Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente o socio de sociedades de personas. Estos retiros deben agregarse a la renta líquida, cuando contablemente estén registrados como una pérdida en las cuentas de resultado del balance general;

c) Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados. El valor de adquisición de bienes del activo inmovilizado, no constituye tributariamente un costo o un gasto, cuyo valor total deba rebajarse de los ingresos brutos o de la renta bruta del ejercicio en el cual fue adquirido. Estos bienes contablemente se activan y se deprecian anualmente, en los términos señalados precedentemente;

d) Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables, asociados o incurridos para generar ingresos no reputados renta o rentas exentas, deben rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan. Si estas partidas se han rebajado para determinar la renta líquida, deben reponerse a efecto de determinar la renta líquida imponible;

e) Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen, a las personas a que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir en la fijación de sus remuneraciones; a los accionistas de sociedades anónimas cerradas; a los accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones; al empresario individual o socios de sociedad de personas ; y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa:

 Uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de bienes a título gratuito o evaluados en un valor inferior al costo;

 Condonación total o parcial de deudas;

 Exceso de intereses pagados;

 Arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados; y

 Acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de sus beneficiarios.

Para el legislador, todo desembolsos y pagos a las citadas personas, son un retiro o una distribución encubierta de utilidades, razón por la cual no los acepta como gasto debiendo agregarse a la renta líquida, para los efectos de determinar la renta líquida imponible y además respecto del beneficiario lo trata como retiro debiendo tributarse por ellos de conformidad al artículo 21 de la LIR; y

f) Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31° de la LIR o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso, estos son los gastos incurridos en:

La adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa;

Los bienes del activo de la empresa o sociedad, usados o gozados, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos; y

La adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

Los partidas singularizadas las letras a), b) y e) precedentes, deberán agregarse a la renta líquida reajustándolas previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

Las partidas señaladas en las letras c) y d) precedentes, se agregan de acuerdo a su valor nominal.

Finalmente, las partidas singularizadas en la letra f) anterior, se agregan reajustadas en los mismos término señalados, cuando signifiquen desembolsos efectivos de dinero.

2.2.1.1.4.3. Deduciones a la renta líquida

De la renta líquida se deben deducir (restar) las siguientes partidas siempre que hayan incluido al momento de establecer los ingresos brutos:

a) Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aún cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas. La deducción es de toda lógica, toda vez que estas rentas ya pagaron impuesto de primera categoría en la sociedad que las distribuye o reparte. Al no considerarlas para los efectos de determinar la renta líquida imponible, se está evitando una doble tributación sobre dichas rentas; y

b) Rentas exentas por esta ley o leyes especiales chilenas.

2.2.1.1.5. Renta líquida imponible y tasa del impuesto

Efectuados los ajustes tributarios a la renta líquida, señalados en el numerando 2.3.5. precedente, queda determinada la renta líquida imponible del contribuyente. Esta va a constituir la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, entendiéndose por tal la cuantificación del hecho gravado respecto de la cual se aplica la tasa del impuesto.

Sobre la renta líquida imponible, se aplica la tasa del impuesto, la cual de conformidad al artículo único de la Ley N° 19.753 del año 2001, es de un 17%.

2.2.1.1.6. Créditos contra el impuesto

Aplicada la tasa del impuesto sobre la base imponible, esto es la renta líquida imponible determinada conforme se señaló en los numerandos precedentes, queda establecido el monto del impuesto. La Ley de la Renta y otras leyes especiales, establecen créditos que se pueden imputar sobre el monto del impuesto.

Los créditos son en su mayoría franquicias tributarias tendientes a incentivar determinadas actividades o evitar la doble tributación.

Existen créditos respecto de los cuales la ley no permite la devolución del excedente si lo hubiere, ni su utilización en ejercicios posteriores. Estos son:

Créditos por contribuciones de bienes raíces;

Créditos por bienes físicos del activo inmovilizado, contemplado en el artículo 33 bis de la LIR;

Créditos por donaciones para fines culturales, establecido, en el artículo 8° de la Ley N° 18.985 del año 1990, modificado por la Ley N° 19.712 del año 2001, la cual contiene la denominada Ley sobre Donaciones con Fines Culturales;

Crédito por donaciones destinadas a fines educacionales, establecido en el artículo 3° de la Ley N° 19.247 del año 1993;

Crédito por donaciones para fines deportivas, contenido en los artículo 62 y siguientes de la Ley N° 19.712, del año 2001 y en su respectivo reglamento contenido en el D.S. N° 46, del Ministerio Secretaría General de Gobierno, del año 2001;

Crédito por donaciones a instituciones que prestan servicios directos a personas de escasos recursos o discapacitadas y del fondo mixto de apoyo social, contemplado en el artículo 1° de la Ley N° 19.885; y

Crédito por rentas de Fondos Mutuos, establecido en el artículo 18 del Decreto Ley N° 1.328 del año 1976, modificado por la Ley 18.682 del año 1987.

Hay otros créditos cuyo excedente se puede utilizar en ejercicios posteriores, pero no solicitarse su devolución. Tales son:

Crédito por inversiones en el exterior, establecidos en los artículos 41 letras A), B) y C) de la Ley de Impuesto a la Renta y que tienen por objeto evitar la doble tributación internacional;

Créditos por donaciones a Universidades e Institutos Profesionales, contenidos en el artículo 69 de la Ley 18.681 del año 1987;

Crédito por inversiones en las Provincia de Arica y Parinacota, contemplado en la Ley N° 19.420 del año 1995, modificada por la Ley N° 19.669, del año 2000; y

Crédito por inversiones en las Regiones de Aysén y de Magallanes y la Provincia de Palena, establecido por la Ley N° 19.606 del año 1999.

Finalmente excepcionalmente existen dos tipos de créditos respecto de los cuales su puede solicitar la devolución del excedente. Cabe señalar que la existencia de excedente del crédito se produce cuando el monto del impuesto a pagar es menor que el crédito que beneficia al contribuyente. Estos créditos son:

Créditos por capacitación y empleo, contemplados en la Ley N° 19.518 del año 1997, modificada por la Ley 19.765 del año 2001, que contiene el Estatuto de Capacitación y Empleo (ECE), conocido también como beneficio SENCE; y

Créditos por pagos provisionales mensuales, que son aquellos que los contribuyentes de la Primera Categoría, conforme lo prescribe el artículo 84 de la LIR, deberán efectuar mensualmente a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar y que si una vez efectuadas las imputaciones que establece la ley, resultare un saldo a favor del contribuyente, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías.

Estimamos que los pagos provisionales mensuales, técnicamente es un pago anticipado o un abono a cuenta de eventuales impuestos a pagar, más que un crédito en contra del impuesto.

Una vez imputados los créditos que benefician al contribuyente, quedará en determinado el monto de la obligación tributaria, esto es el monto efectivo a enterar en arcas fiscales.

2.2.1.1.7. En cuanto al Fondo de Utilidades Tributables

Estos contribuyentes de conformidad a lo dispuesto en el artículo 14 letra A) N° 3° de la Ley de Impuesto a la Renta, deberán llevar el registro del fondo de utilidades tributables FUT. Este registro fue reglamentado por la Resolución Exenta del Servicio de Impuestos Internos N° 2514 del año 1991, la cual consta en la Circular N° 40 de dicho año y ha sido definido “un registro obligatorio para los contribuyentes que declaren rentas efectivas en la Primera Categoría demostrada mediante contabilidad completa y balance general, en la cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables generadas por la empresa, tales como la renta líquida imponible de Primera Categoría, como asimismo, de las utilidades generadas por terceros, como son las utilidades cuyo origen provienen de participaciones sociales, de dividendos percibidos de sociedades anónimas, o bien de retiros de utilidades tributarias efectuados en otras empresas que sean recibido en calidad de reinversión”.¹⁸

2.2.1.2. En cuanto a los Impuestos Global Complementario y Adicional

2.2.1.2.1. Impuesto Global Complementario

Los empresarios individuales, los socios de sociedades de personas y los socios gestores de sociedades en comandita por acciones, quedarán gravados con el Impuesto Global Complementario, por los retiros que reciban de la empresa que ha efectuado la explotación forestal, hasta completar el fondo de utilidades tributables. Los retiros que efectúen en exceso del fondo de utilidades tributables, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los Impuestos Global Complementario o Adicional, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables. Tratándose de accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, éstos pagarán el Impuesto Global Complementario sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectivas, toda vez que tratándose de éste tipo de sociedades el fondo de utilidad tributables sólo es aplicable para determinar el crédito que va asociado a la distribución.

Los contribuyentes del Impuesto Global Complementario, de conformidad al N° 3 del artículo 56 de la Ley de la Renta tendrán derecho a un crédito contra el impuesto determinado que será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del Impuesto de Primera Categoría con la que se gravaron.

2.2.1.2.2. Impuesto Adicional

Los contribuyentes del artículo 59 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, cuales son, las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se

¹⁸ CATRILEF EPUYAO, Luis. FUT Fondo de Utilidades Tributables. Santiago, Editorial Jurídica Conosur Ltda. Pág. 23.

constituyan con arreglo a la leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán el impuesto adicional con tasa del 35% por las cantidades que remesen al exterior o sean retiradas de la empresa de la cual forman parte o les sean distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas de las cuales son accionistas. Respecto de los retiros y distribuciones efectuados a estos contribuyentes tienen plena aplicación las normas del artículo 14 de la Ley de la Renta, también aplicables a los contribuyentes del Impuesto Global Complementario, analizadas someramente en el inciso precedente.

El artículo 63 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece que los contribuyentes del Impuesto Adicional, también tienen derecho a un crédito por las remesas, retiros y dividendos equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas la misma tasa de primera categoría que las afectó.

2.2.2. Contribuyentes que tributan en base a renta presunta por la actividad forestal

2.2.2.1. Generalidades

Tributarán en base a renta presunta por las rentas obtenidas por la explotación de bosques no acogidos a la Ley de Bosques ni al Decreto Ley N° 701 de 1974, aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos generales establecidos para la actividad agrícola, en el artículo 20 N° 1°.- letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta y con los requisitos particulares, para la actividad forestal, indicados en el artículo 14 del Decreto Ley N° 704 de 1974, modificado por la Ley N° 19.561 del año 1998 y en el inciso primero del artículo 12 del Decreto Supremo N° 1.341 del año 1998 del Ministerio de Hacienda.

2.2.2.2. Requisitos generales para la tributación en base a renta presunta de la actividad agrícola

2.2.2.2.1. En cuanto a la naturaleza del contribuyente

a) Pueden tributar en base a renta presunta los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, en calidad de propietarios, usufructuarios o bajo cualquier otro título, (arrendamiento, comodato, etc.) que no sean sociedades anónimas. Asimismo cuando se trate de comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, éstas deben estar formadas exclusivamente por personas naturales.

Es decir pueden acogerse a dicho régimen, el empresario individual, las empresas individuales de responsabilidad limitada, las sociedades de personas, las sociedades en comandita por acciones, las comunidades, las cooperativas o cualquier otra persona jurídica, con la sola excepción de las sociedades anónimas abiertas o cerradas.

b) Los contribuyentes señalados en la letra a) precedente, para acogerse al sistema de renta presunta, no pueden obtener otras rentas de Primera Categoría por las cuales deben declarar impuestos sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa.

Respecto de este requisito, cabe señalar que no queda excluido del régimen de renta presunta, aquel contribuyente que obtenga otras rentas de Primera Categoría producto de participaciones, distribuciones, dividendos, etc., es decir aquellas que no tienen su origen en el desarrollo de actividades o negocios propios. Tampoco queda excluido aquel que

desarrolle otras actividades de la Primera Categoría y determine la renta efectiva en base a contabilidad simplificada o en base a renta presunta.

2.2.2.2.2. En cuanto al límite máximo de ventas

El legislador ha establecido que sólo pueden acogerse al régimen de presunción de renta, aquellos contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o aquellos que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales.

2.2.2.2.2. Determinación del límite máximo de ventas

2.2.2.2.2.1. Normas generales

a) Sólo se consideran las ventas netas derivadas de la actividad agrícola.

b) Para la determinación de las ventas no se consideran las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente.

c) Las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo.

2.2.2.2.2.1.2. Normas de relación

El legislador ha establecido como elemento esencial para la determinación del límite máximo de ventas, la relación que pueda existir entre distintos contribuyentes. En efecto:

De conformidad al inciso 6° de la letra b) del N°1.- del artículo 20 de la LIR, el contribuyente debe considerar no sólo las ventas propias, sino también aquellas efectuadas por contribuyentes con los cuales existe relación y que realizan actividades agrícolas, esto es que explotan predios agrícolas en calidad de propietarios, usufructuarios o a cualquier otro título. Si al efectuar este procedimiento, las ventas netas totales exceden las 8.000 unidades tributarias mensuales, el contribuyente y todas aquellas sociedades o comunidades con las cuales éste se encuentre relacionado, deberán tributar en la Primera Categoría por las rentas efectivas que obtengan como resultado de sus actividades agrícolas.

Asimismo de conformidad al inciso 7° de la letra b) del N°1.- del artículo 20 de la LIR, si una persona natural, independiente si es o no contribuyente de Primera Categoría por efectuar actividades agrícolas, está relacionada en los términos ya señalados, con una o más comunidades o sociedades, que sean a su vez propietarias o usufructuarias de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, estas comunidades o sociedades relacionadas con la persona natural, deberán sumarse el total de sus ventas netas anuales derivadas de la actividad agrícola, para determinar si exceden el límite máximo establecido como requisito para tributar en bajo el régimen de renta presunta. Si al efectuar la operación antes señalada, el resultado obtenido excede las 8.000 unidades tributarias mensuales, todas las sociedades o comunidades relacionadas con la persona natural, deberán determinar el Impuesto de Primera Categoría en base a renta efectiva.

En las situaciones señaladas en las letras a) y b) precedentes, lo que se deben sumar son las ventas netas anuales que tengan su origen en actividades agrícolas, excluyéndose por ende todas aquellas otras ventas o rentas, que provengan de otras actividades del o los contribuyentes relacionados.

Para los efectos de la determinación del límite de ventas, en el inciso final de la letra b) del N° 1.- del artículo 20 de la LIR, se señala cuando una persona, (debiéndose entender por tales naturales o jurídicas), está relacionada con una sociedad. Al respecto se prescribe que existe relación en los siguientes casos:

A) Respecto de sociedades de personas

Se entiende que el contribuyente está relacionado con una sociedad de personas cuando:

Tiene facultades de administración

Cabe señalar que la norma es demasiado vaga, toda vez que no se especifica su alcance, así pues cabe preguntarse si la relación se produce cuando el contribuyente tiene la representación de la sociedad estatutariamente o basta un simple poder otorgado por la sociedad con posterioridad al acto de constitución;

Participa en más del 10% de las utilidades de la sociedad; y

Es dueño, usufructuario o a cualquier otro título posee más del 10% del capital social o de las acciones de la sociedad.

Las normas de relación señaladas para las sociedades de personas, por expresa disposición legal se aplican también a las comunidades, cualquiera que sea el origen de éstas.

B) Respecto de sociedades anónimas

Un contribuyente está relacionado con una sociedad anónima abierta o cerrada, en los siguientes casos:

a) Si es dueño, usufructuario o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones; y

b) Si tiene derecho a más del 10% de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas. En esta última hipótesis, se trata de aquellos contribuyentes titulares de acciones preferentes o privilegiadas, que les permiten con un porcentaje inferior al 10%, percibir dividendos y tener derechos políticos en las juntas de accionistas, superiores a dicho porcentaje.

C) Respecto de otro tipo de asociaciones

Se entiende que también existe relación cuando un contribuyente participa en más de un 10% de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad es gestora. En esta situación, existe una sociedad que tiene la calidad de gestora, que es la que realiza la actividad agrícola y por otro lado está un contribuyente que tiene la calidad de partícipe, esto es que ha efectuado un aporte para la operación de la asociación, que no administra, pero si tiene derecho a una participación superior al 10% de los resultados que se obtenga.

D) Cuando una persona, está relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

2.2.2.2.1.3. Norma de excepción

Aquellos contribuyentes cuyas ventas netas anuales propias derivadas de la actividad agrícola, no excedan de 1.000 unidades tributarias mensuales, (no se suman las de las

relacionadas) podrán tributar bajo el régimen de renta presunta, no obstante las siguientes circunstancias:

a) Cuando tratándose de una comunidad, cooperativa, sociedades de personas u otras personas jurídicas, no este formada exclusivamente por personas naturales; y

b) Cuando el contribuyente obtenga rentas de primera categoría por las cuales deba declarar sus impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa.

2.2.2.2.3. Término del régimen de renta presunta

El contribuyente que deje de cumplir los requisitos establecidos por la ley para tributar acogido al sistema de renta presunta, deberá a contar del día 1º de enero del año siguiente, declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa y no podrá volver al régimen de renta presunta.

Asimismo, los contribuyentes que cumplen con los requisitos para tributar en base a renta presunta, podrán optar por pagar el Impuesto de Primera Categoría en base a sus rentas efectivas determinadas por contabilidad completa. Esta opción la deberán practicar dentro de los dos primeros meses del año comercial, y tributarán en conformidad al régimen de renta efectiva por las rentas obtenidas a contar de dicho año. Los contribuyentes que hagan uso de esta opción, tampoco podrán volver al régimen de renta presunta.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, por excepción podrá volver al régimen de renta presunta, aquel contribuyente que no haya estado afecto al Impuesto de Primera Categoría por su actividad agrícola por cinco ejercicios consecutivos o más, siempre y cuando cumpla todos los requisitos generales para tributar conforme al citado régimen. Se considera que el contribuyente desarrolla actividades agrícolas cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de predios agrícolas cuya propiedad o usufructo conserva.

Ahora bien, estimamos que el hecho de que un contribuyente sólo mantenga el dominio de un bien raíz agrícola, sin arrendarlo o ceder su goce, no implica para los efectos señalados, que realice actividades agrícolas. Lo anterior, atendido la definición de actividad agrícola, señalada en el Reglamento de Contabilidad Agrícola, contenido en el Decreto Supremo N° 1139 del año 1990 del Ministerio de Hacienda, que entiende por tal, “el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas.....”. De la definición referida se subyace, que la actividad agrícola requiere la realización de hechos positivos y no el sólo dominio de un predio agrícola. En consecuencia, si un contribuyente estuvo sujeto al régimen de renta efectiva podrá volver al régimen de renta presunta aunque mantenga el dominio de un bien raíz agrícola, siempre y cuando durante un periodo de cinco años consecutivos, no realice actividades agrícolas o bien arriende o ceda de cualquier forma el goce de predios agrícolas de su propiedad.

2.2.2.3. Requisitos o limitaciones particulares para la tributación en base a renta presunta de la actividad forestal

Los contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la actividad forestal, podrán tributar en la Primera Categoría conforme al régimen de renta presunta establecido para la actividad agrícola, cuando cumplan con los requisitos generales fijada para ella, y además con los requisitos o limitaciones especiales establecidos por la autoridad administrativa y en el Decreto Ley N° 701 de 1974 y en el Decreto Supremo N° 1.341 del Ministerio de Hacienda de 1998.

2.2.2.3.1. En cuanto a la actividad forestal

La autoridad administrativa ha señalado que la actividad forestal queda comprendida dentro de la agrícola, para los efectos de la tributación en base a renta presunta, hasta la etapa de explotación de bosques, entendiéndose por tal aquella que tiene por el objeto el talado y trozado de bosques, o sea hasta la etapa de aserradero, la cual entiende como aquella llevada a cabo dentro del mismo predio agrícola, en donde los árboles son aserrados o transformados en madera en bruto sin alterar su condición de producto primario agrícola.¹⁹

2.2.2.3.2. En cuanto al límite de ventas

El artículo 14 del Decreto Ley N° 701 del año 1974, según su texto establecido por la Ley N° 19.561 del año 1998, establece que el límite máximo de ventas netas anuales de productos forestales provenientes del bosque, para tributar en base a renta presunta por la actividad forestal, será de 24.000 unidades tributarias mensuales considerando las ventas en forma acumulada en un período móvil de 3 años.

Lo prescrito en la citada norma, es refrendado por lo dispuesto en el inciso primero del artículo 12 del Decreto Supremo N° 1.341 del año 1998 del Ministerio de Hacienda, al señalar que el límite de ventas netas anuales para quedar afectos al sistema de renta presunta, respecto de los productos forestales provenientes del bosque, será de 24.000 unidades tributarias mensuales, considerando estas ventas en forma acumulada en un período móvil de 3 años. En el inciso 2° de esta norma, se establece que para determinar el límite de ventas de los productos forestales, no se considerarán las ventas netas anuales de hasta 8.000 unidades tributarias mensuales que el contribuyente pueda tener por las ventas de otros productos agrícolas.

En suma, los contribuyentes para mantenerse en el régimen de renta presunta por la actividad forestal, no pueden tener ventas netas de productos forestales superiores a 24.000 unidades tributarias mensuales, sumando tres años consecutivos.

2.2.2.3.3. Término del régimen de renta presunta

Los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta por las rentas derivadas de la explotación de bosques, que excedan el límite de ventas de 24.000 unidades tributarias mensuales, considerando un periodo móvil de tres años, deberán tributar sobre la base de renta efectiva a contar del 1° de enero del ejercicio comercial siguiente de aquél en que superen el límite de ventas antes señalado.

2.2.2.4. Monto de la presunción

El inciso 1° de la letra b) del N°1°.- del artículo 20 de la LIR, establece una presunción de derecho, respecto de la renta de los contribuyentes que poseen o explotan bienes raíces agrícolas. Al respecto distingue:

A los propietarios o usufructuarios de los citados bienes raíces se les presume una renta igual al 10% del avalúo fiscal de los predios; y

A todos aquellos que realicen a la explotación de bienes raíces agrícolas a un título distinto de dueños o usufructuarios, tales como arrendatarios, comodatarios, etc., se les presume una renta que es igual al 4% del avalúo fiscal de dichos predios.

¹⁹ Oficio N° 2101 del SII de 04.07.89.

Para los fines de estas presunciones se considera como ejercicio agrícola el período anual que termina el 31 de diciembre. Asimismo cabe señalar que el avalúo fiscal a considerar es aquel vigente al primer semestre del año de presentación de la respectiva declaración de impuesto a la renta.

2.2.2.5. En cuanto a los Impuestos Global Complementario y Adicional

El inciso segundo del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, prescribe que las rentas presuntas se considerarán retiradas de la empresa, al término del ejercicio. A su vez en el artículo 14 letra b) N° 2 de la citada ley, se establece que las rentas presuntas se afectarán con los Impuestos Global Complementario o Adicional, en el ejercicio a que correspondan y que en el caso de sociedades de personas, estas rentas se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades.

En suma, el monto total de las rentas presuntas determinadas en la forma señalada en el acápite 2.2.2.4. precedentemente, siempre se entienden retiradas por el empresario o por los socios de las sociedades de personas para los efectos de gravar dichas rentas con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Cabe señalar que de conformidad a lo prescrito en el inciso segundo del N° 3) del artículo 56 de la Ley de Impuesto a la Renta, no da derecho a crédito contra el Impuesto Global Complementario, el Impuesto de Primera Categoría determinado sobre rentas presuntas, cuando de su monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado. Asimismo, en el inciso tercero del artículo 63 de la referida ley, señala que tampoco se podrá imputar como crédito contra el Impuesto Adicional, el Impuesto de Primera Categoría determinado sobre rentas presuntas y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

Si el monto del impuesto territorial pagado fuere inferior al Impuesto de Primera Categoría, los contribuyentes de los Impuestos Globales Complementarios y Adicional, podrán rebajar como crédito en contra de dichos impuestos, la proporción que corresponda al Impuesto de Primera Categoría no cubierto por las contribuciones de bienes raíces.

CAPÍTULO TERCERO 3. REGIMEN DE TRIBUTACION A LA RENTA POR LA EXPLOTACION DE BOSQUES ACOGIDOS A LA DENOMINADA “LEY DE BOSQUES”.

3.1. Generalidades

El Decreto Supremo N° 4.363 del Ministerio de Tierras y Colonización, del año 1931, denominada Ley de Bosques, fue el primer cuerpo normativo que estableció incentivos a la actividad forestal. Así pues, en el inciso 1° del artículo 3°, se señalaba que “los plantíos de bosques artificiales existentes o los que se hagan en terrenos declarados o que se declaren forestales, estarán exentos de impuestos por un período de 30 años”. En el inciso 2° del citado artículo se especificó que la exención se aplica, no sólo sobre el avalúo del suelo sino también sobre el del arbolado. Por su parte en el inciso 5° del artículo 3° en comento, que fue agregado por la Ley 9.979 del año 1951, se prescribía que la exención de impuestos a que se refiere el presente artículo comprende los de Tercera Categoría, el Global Complementario de la Ley de Impuestos a la Renta y el de Herencias.

3.2. Vigencia de las franquicias

3.2.1. Normativa aplicable

El artículo 3° del Decreto Supremo N° 4363 del Ministerio de Tierras y Colonización, del año 1931, denominada Ley de Bosques, fue derogado por el artículo 31 del primitivo Decreto Ley N° 701 del año 1974, sobre fomento forestal, sin embargo en el artículo 2° transitorio de dicho texto legal, se estableció que los bosques artificiales que al día 28 de octubre de 1974, estuvieran acogidos dichas franquicias de la Ley de Bosques, continuarían gozando de ellas hasta el término de los plazos por la cual fueron otorgadas. Dicha derogación fue ratificada en la letra c) del artículo 2° del Decreto Ley N° 2.565 del año 1979, no obstante ello en el artículo 3° transitorio de este texto legal, se mantuvo transitoriamente su vigencia al disponerse que:

“Las franquicias del artículo 3° del decreto N° 4.363, de 1931, de Tierras y Colonización, no obstante la derogación contemplada en el artículo segundo del presente decreto ley, continuarán vigentes hasta la expiración de sus respectivos plazos para las plantaciones existentes al 28 de octubre de 1974.

Para tales efectos, y con respecto a las plantaciones existentes a la fecha antes indicada, se concede un plazo de un año, a contar de la publicación de este decreto ley, para iniciar o continuar los trámites establecidos en dicho artículo 3º con las modificaciones de que la declaración de terrenos de aptitud preferentemente forestal y la certificación de la edad de las plantaciones serán efectuadas por la Corporación Nacional Forestal, y que el plazo señalado en el inciso primero será para estos efectos sólo de 25 años.”

3.2.2. Plazo de vigencias de las franquicias y requisitos.

De conformidad al artículo 3º transitorio del Decreto Ley 2.565 del año 1979, las franquicias tributarias del artículo 3º del Decreto Supremo 4.363 del año 1931, denominado Ley de Bosques, mantenían su vigencia en forma temporal en los siguientes términos:

Las franquicias que en virtud del artículo 3º de la Ley de Bosques, beneficiaban a los plantíos de bosques artificiales al día 28 de octubre del año 1974, continuarían vigentes hasta la expiración de ellas. Para gozar de las referidas franquicias se requería dirigir una solicitud a la Dirección General de Impuestos Internos, acompañada de un certificado del Ministerio de Agricultura en el que se constara que los plantíos reunían las condiciones establecidas en el Reglamento de la Ley de Bosques. Las franquicias señaladas en el citado artículo, se otorgaban por el plazo de treinta años, en consecuencia el plazo máximo de vigencia de éstas vence el día 28 de octubre del año 2004 y son las que beneficiarían aquellos plantíos de bosques artificiales acogidos el último día del plazo señalado en la norma, esto es el 28 de octubre de 1974.

Respecto a las plantaciones existentes al día 28 de octubre de 1974, se concedió un plazo de un año, a contar de la publicación del Decreto Ley N° 2.565, la cual se verificó el día 3 de abril del año 1979, para iniciar o continuar los trámites establecidos en el artículo 3º de la Ley de Bosques, para acogerse a los beneficios establecidos en dicha norma, con la salvedad de que la declaración de terrenos de aptitud preferentemente forestal y la certificación de la edad de las plantaciones debían ser efectuadas por la Corporación Nacional Forestal. El plazo para acogerse a las franquicias del artículo 3º de la Ley de Bosques, vencía el 3 de abril del año 1980 y éstas se otorgaban por un plazo de 25 años.

En relación al cumplimiento de los requisitos fijados por el inciso 2º del artículo 3º transitorio del Decreto Ley N° 2.565, necesarios para tener derecho a las franquicias del artículo 3º de la Ley de Bosques, la Excelentísima Corte Suprema, conociendo de un recurso de casación en el fondo,²⁰ declaró en lo pertinente:

a) Que dicho inciso, para señalar el plazo de caducidad, sólo exige que se inicien o continúen los trámites pertinentes, dentro del año, contados desde publicación de Decreto Ley N° 2565;

b) Que iniciándose o continuándose los trámites antes del vencimiento del plazo de un año, el contribuyente tiene derecho a las franquicias; y

c) Que la solicitud al Servicio de Impuestos Internos, sólo tiene por objeto el disfrutar de las franquicias, que emanan de un derecho ya existente, y en consecuencia dicha solicitud se puede presentar con posterioridad al vencimiento del plazo de un año establecido en la citada disposición transitoria.

El Servicio de Impuesto Internos, ha señalado que la solicitud habilita al interesado para hacer efectiva la exención, pero sólo desde ese momento y no retroactivamente, aunque

²⁰ Sentencia de fecha 10 de junio de 1983, autos rol N° 15.586.

los bosques artificiales desde su plantación estén acogidos a las franquicias del Decreto Supremo N° 4363 del año 1931.²¹

3.3. Actividad beneficiada con la exención

Las rentas efectivas provenientes de la enajenación de árboles, ya sea plantados, talados o trozados, de plantíos de bosques artificiales, que se hubieren acogidos a las franquicias establecidas en el inciso 1° de artículo 3° del Decreto Supremo N° 4.363 del año 1931, están exentas de los Impuestos de Primera Categoría y Global Complementario.

Conforme ya lo hemos señalado, para gozar de la exención, no para tener derecho a ella, debe solicitarse en cada caso particular, la correspondiente resolución del Servicio de Impuestos Internos, en la cual éste señala el plazo de vigencia de dicha franquicia.

3.4. Beneficiarios de las franquicias

Los beneficiarios de las franquicias del referido artículo 3° de la Ley de Bosques, son las personas naturales o jurídicas que perciban o devenguen rentas como consecuencia de la explotación de plantíos de bosques artificiales acogidos a los beneficios de dicha ley, independiente de la naturaleza del título jurídico en virtud del cual realizan la explotación.

La exención del Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario, establecida en la citada norma, tiene el carácter de una exención real, puesto que se refiere en forma taxativa a los plantíos de bosques artificiales. La exención beneficia al plantío en su condición de tal y éste la conserva o mantiene aún cuando se produzca su enajenación.²²

3.5. Tributación de las rentas provenientes de la explotación de bosques artificiales, acogidos al Decreto Supremo N° 4.363 del año 1931

Impuesto de Primera Categoría

3.5.1.1. Determinación de la renta de la explotación

Los contribuyentes, que obtengan rentas o utilidades provenientes de la explotación de bosques acogidos a las franquicias del Decreto Supremo N° 4.363 del año 1931, las deben determinar mediante contabilidad fidedigna (independiente del hecho de que sea completa o simplificada). Hemos señalado que la autoridad administrativa ha definido contabilidad fidedigna, como aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias

²¹ Oficio N° 494 del SII de 01.02.77

²² Oficio N° 494 del SII de 01.02.77

vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación.

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa por la actividad agrícola y forestal en su caso, determinarán las rentas provenientes de la explotación de bosques acogidos a las franquicias de la ley en análisis, de conformidad a las reglas generales de la Ley de la Renta y a las disposiciones específicas señaladas en el Reglamento de Contabilidad Agrícola, contenido en el Decreto Supremo N° 1.139 del año 1990, del Ministerio de Hacienda.

Por su parte, los contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la explotación de bosques acogidos a las disposiciones del Decreto Supremo N° 4.363, de 1931, del Ministerio de Bienes Nacionales, y que no estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con las disposiciones de la Ley de la Renta, de conformidad a lo prescrito en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 871 del Ministerio de Hacienda del año 1981, determinarán la renta efectiva de dicha explotación o actividad, en la forma establecida en dicho texto legal, que contiene el “reglamento de normas contables y métodos simplificados para registrar y determinar la renta proveniente de la explotación de bosques, para aquellos contribuyentes que de acuerdo a las normas legales tributarias no están obligados a llevar contabilidad”.

En dicho texto legal se define por “contabilidad o método simplificado”, aquél que se lleve por lo menos en un libro de ingresos y egresos, debidamente timbrado por el Servicio de Impuestos Internos, en el que además se practicará, al 31 de Diciembre de cada año, un inventario de bienes y deudas y un estado de pérdidas y ganancias. Asimismo conforme se señala en su artículo 5°, que las normas simplificadas consisten en registrar las operaciones en un solo libro de ingresos y egresos en el que debe registrarse además el inventario inicial. En dicho libro se deben asentar cronológicamente, en columnas separadas, el valor total percibido en el ejercicio por ventas del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores, el valor pagado en el ejercicio por compras y gastos de explotación del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores, los retiros personales en dinero, productos y/o especies, y las adquisiciones o enajenaciones de bienes del activo inmovilizado. Se indica también, que al final de cada ejercicio forestal se debe practicar en el mismo libro un inventario de bienes y deudas y un estado de pérdidas y ganancias por las operaciones inherentes al giro o explotación.

(Los Decretos Supremos N° 871 del año 1981 y N° 1.139 del año 1990, ambos del Ministerio de Hacienda, serán analizados en profundidad en el capítulo IV, a propósito del Decreto Ley N° 701 del año 1974. Lo anterior atendido la importancia práctica de éste, en el fomento de la actividad forestal).

3.5.1.2. Exención del Impuesto de Primera Categoría

Las rentas efectivas provenientes de la explotación de bosques artificiales, acogidos a las disposiciones de Decreto Supremo N° 4.363 del año 1931, del ex Ministerio de Tierras y Colonización, hoy Ley de Bosques, se encuentran exentas del Impuesto de Primera Categoría. Lo anterior en virtud de lo preceptuado en el inciso primero del artículo 3° de la Ley de Bosques, que señalada que “Los plantíos de bosques artificiales existentes o los que se hagan en terrenos declarados o que se declaren forestales, estarán exentos de impuestos por un período de 30 años”, en relación con el inciso final del citado artículo establece que “la exención de impuestos a que se refiere el presente artículo comprende los de Tercera Categoría, el Global Complementario de la Ley de Impuestos a la Renta y el

de Herencias". El impuesto de Tercera Categoría corresponde al que hoy se conoce como Impuesto de Primera Categoría.

De conformidad a lo establecido en el artículo 3° transitorio del Decreto Ley N° 2.565 del año 1979, las franquicias referidas precedentemente, se mantienen vigentes hasta la expiración de sus respectivos plazos para todas aquellas plantaciones existentes al 28 de octubre de 1974 y que se hubieren acogido al citado beneficio. Asimismo también tienen derecho a la exención, pero por el plazo de 25 años, aquellas plantaciones respecto de los cuales se hubiere iniciado o continuado el trámite para acogerse al beneficio dentro del plazo señalado en el inciso 2° del referido artículo 3° transitorio.

Por su parte en el N°1 del artículo 23° del Decreto Supremo N° 871 del año 1981 del Ministerio de Hacienda, se establece que a las plantaciones forestales existentes al 28 de octubre de 1974, acogidas a la Ley de Bosques no se les calculará Impuesto de Primera Categoría por el tiempo que les falte para la expiración de sus respectivos plazos.

Tratándose de sociedades anónimas o en comanditas por acciones y de empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, sociedades de personas obligados a declarar su renta según contabilidad completa, deberán registrar las rentas provenientes de la explotación de bosques acogidos a las franquicias de la Ley de Bosques, en el registro de utilidades no tributables, de conformidad a las reglas generales.

3.5.1.3. Obligación de informar al Servicio de Impuestos Internos

El artículo 25 del Decreto Supremo N° 871 del Ministerio de Hacienda del año 1981, establece que las personas que inicien actividades de explotación de bosques, deberán dar aviso escrito a la Dirección de Impuestos Internos correspondiente a la ubicación del predio o del predio si son varios, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que inicien dichas actividades, acompañando copia del inventario inicial que deberá confeccionarse conforme a las normas de citado reglamento.

3.5.2. Impuesto Global Complementario

De conformidad a lo señalado en el artículo 3° de la Ley de Bosques, en relación con el artículo 3° transitorio del Decreto Ley 2.565 del año 1979, las rentas que tenga su origen en la explotación de bosques artificiales acogidos a las franquicias de la citada ley, se encuentran exentas del Impuesto Global Complementario.

El inciso 2° del N°1 del artículo 23 del Decreto Supremo N° 871 del Ministerio de Hacienda del año 1981, establece que para los efectos del Impuesto Global Complementario, las personas naturales deberán declarar la referidas rentas, conjuntamente con las otras rentas que hayan obtenido, para los efectos de lo dispuesto en el N°3 del artículo 54 de la Ley de Impuesto a la Renta.

El artículo 54 N° 3° de la LIR, establece que la renta bruta global comprende entre otras, las rentas totalmente exentas de Impuesto Global Complementario, las que deben incluirse en la renta bruta global para el sólo efectos de aplicar la escala progresiva del Impuesto Global Complementario. Contra el impuesto que resulte de aplicar la escala mencionada al conjunto de las rentas del contribuyente, incluidas las exentas, se dará de crédito el impuesto que afectaría a las rentas exentas si se les aplicara aisladamente la tasa media que, según dicha escala, resulte para el conjunto total de rentas del contribuyente.

El crédito contra el Impuesto Global Complementario por rentas exentas de calcula conforme a la siguiente formula:

IMPUESTO DETERMINADOx RENTAS EXENTAS NETAS DECLARADAS

BASE IMPONIBLE

El resultado de dicha operación es el monto del crédito y es equivalente a la tasa media que grava el conjunto de rentas multiplicada por las rentas exentas.

Cabe señalar que en la especie tiene plena aplicación las normas del artículo 14 de la LIR, que establece que los retiros o distribuciones que efectúen los empresarios individuales, los socios de sociedades de personas o los socios gestores de sociedades en comandita por acciones, de la empresa y siempre y cuando ésta este obligada a declarar su renta según contabilidad completa, y los dividendos distribuidos por sociedades anónimas o en comandita por acciones, se imputan en primer lugar a las rentas o utilidades tributables con el Impuesto Global Complementario, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa del Impuesto de Primera Categoría que les haya afectado. En suma, estos retiros o distribuciones se imputan en primer lugar a las utilidades o rentas acumuladas en el registro de utilidades tributables (FUT) y quedan gravados con el Impuesto Global Complementario hasta el monto registrado en éste.

Una vez efectuada la imputación señalada precedentemente, o bien cuando no existan utilidades tributables en el FUT, el exceso que resultare, será imputado a las rentas exentas o cantidades no gravadas con el Impuesto Global Complementario, registradas en el fondo de utilidades no tributables (FUNT). Estos retiros o distribuciones imputados al FUNT, están exentos del Impuesto Global Complementario.

3.5.3. Impuesto Adicional.

El tenor del texto del inciso 1º del Art. 3º de la Ley de Bosques, que señalaba que “los plantíos de bosques artificiales existentes o los que se hagan en terrenos declarados o que se declaren forestales, estarán exentos de impuestos por un período de 30 años”, dio lugar a la interpretación de que dicha franquicia también era extensiva al impuesto adicional contemplado en los artículos 59 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta.

El Servicio de Impuestos Internos, concluyó que la exención de impuestos contemplada en el artículo 3º de la ley de Bosques, no se extiende al Impuesto Adicional, fundado en los siguientes argumentos:

a) La exención prevista en el inciso primero del citado Art. 3º de la Ley de Bosques, no puede ser considerada en términos amplios y generales, toda vez que se trata de una exención de carácter real, establecida en consideración a los elementos objetivos del hecho tributario, y cuya eficacia es autónoma de la persona en relación a la cual el presupuesto opera;

b) La exención beneficia a los plantíos de bosques artificiales, en su condición de tales y es independiente del sujeto que desarrolla la explotación del terreno forestal beneficiado;

c) Dicha exención real, originalmente beneficiaba al plantío en su condición de tal y decía relación con los impuestos que gravan el suelo como lo es el Impuesto Territorial y no con los impuestos que gravaban a quien realizaba la explotación de dicho plantío de bosques artificiales, por las rentas obtenidas producto de ella; y

d) En virtud de la Ley N° 9.979 del año 1951, se agregó el inciso 5° al citado artículo 3°, el cual señala “La exención de impuestos a que se refiere el presente artículo comprende los de Tercera Categoría, Global Complementario de la Ley de Impuestos a la Renta y el de Herencias”.

Con la agregación de este artículo se precisó el alcance de la exención, de tal manera que esta comprende las originalmente contempladas en la disposición, más los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario y el de Herencias. En el inciso que se agregó al artículo 3° de la Ley de Bosques, no se incluyó el impuesto Adicional, el cual fue creado por el Decreto Ley N° 755 del año 1925, y que se encontraba plenamente vigente al momento de la promulgación de la Ley N° 9.979 del año 1951, que incorporó el referido inciso 5°. ²³

3.6. Revalorización de bosques

3.6.1. Generalidades

El Decreto Supremo N° 4.790, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 28 de diciembre de 1962, autorizó revalorizar anualmente en base a su crecimiento natural, las plantaciones de bosques acogidos al artículo 3° del D.S. 4.363, de 1931, sobre la base de informes técnicos que emita la Corporación Nacional Forestal.

En el mensaje del citado Decreto Supremo se señaló que, “...los contribuyentes a que se refieren las disposiciones señaladas en el primer considerando pueden revalorizar anualmente en sus libros los bosques beneficiados con la exención tributaria, sin pagar impuesto a la renta, debiendo considerarse los valores correspondientes como capital propio para todos los efectos legales, como la manera más razonable de hacer efectiva precisamente la exención tributaria aludida. De otra manera, la exención podría resultar ilusoria para aquellas explotaciones que, en el hecho, se realizan total o parcialmente una vez transcurrido el plazo de exención. En efecto, en este evento las utilidades que realmente se van produciendo de año en año y que de acuerdo con la ley no pagan impuesto a la renta, en el hecho resultarían gravadas si la diferencia en los libros sólo pudiera contabilizarse por el contribuyente en el momento de explotar realmente los bosques de que trata.”

En la norma contenida en el referido Decreto Supremo, se señala que: “Los contribuyentes a que se refiere el decreto ley N° 656, de 1925, modificado por el DFL. N° 265, de 1931, y por la ley N° 9.979, (refundidos en la Ley de Bosques) podrán revalorizar anualmente sus plantaciones sometidas a dichas disposiciones legales sobre la base de informes de Ingenieros Forestales o Ingenieros Agrónomos con especialización en materias forestales, supervigilados por la Dirección de Agricultura y Pesca del Ministerio de Agricultura y que sean aceptados por la Dirección Regional de Impuestos Internos que corresponda, para los fines de la exención de impuestos. El mayor valor así determinado en cada período deberá ser llevado por el contribuyente a una cuenta denominada “Fondo de Reserva Forestal”, que se considerará capital para todos los efectos legales”.

²³ Oficios del SII, N° 3.861 de 03.11.86 y N° 2.894 de 27.07.87

La autoridad administrativa ha señalado que la revalorización es una forma adicional de hacer efectiva la exención de impuesto a la renta, contenida en el artículo 3° e la Ley de Bosques.²⁴

3.6.2. Procedimiento para solicitudes por revalorización de las plantaciones

Los contribuyentes beneficiados, deben efectuar la revalorización de sus plantaciones sobre la base de informes emitidos por Ingenieros Forestales o Ingenieros Agrónomos con especialización en materias forestales, supervisados por la Corporación Nacional Forestal;

El informe de revalorización, se presenta ante el Servicio de Impuestos Internos y, específicamente en la Dirección Regional que proceda de acuerdo al domicilio del recurrente;

El Servicio de Impuestos Internos, con el solo mérito del informe o certificado emitido por la Corporación Nacional Forestal, dictará una resolución aprobando total o parcialmente la revalorización impetrada o en su defecto derogándola. Como norma general, se aceptarán las cifras acreditadas por la citada Corporación, pero sin sobrepasar el monto solicitado por el contribuyente. Excepcionalmente en caso de duda u objeción al informe presentado, el Servicio de Impuestos Internos, puede requerir de la Corporación Nacional Forestal, nuevos antecedentes que permitan aclarar los datos, cálculos o guarismos en que se base la observación planteada; y

La resolución del Servicio de Impuestos Internos, debe considerar los siguientes antecedentes:

Nombre del propietario del bosque o plantación;

Nombre del predio respectivo;

Ubicación del predio (Comuna o localidad);

Número del rol de avalúo vigente;

Tipo de bosque o plantación no frutal (clase de árbol);

Valor que le asigna el peticionario al bosque o plantación o el sugerido por la Corporación Nacional Forestal;

Acreditación por parte del contribuyente de haber efectuado los trámites necesarios para gozar de las franquicias del artículo 3° de la Ley de Bosques; y

Cualquier otro antecedente que se estime conveniente que justifique la procedencia de la revalorización que se autoriza.²⁵

3.6.3. Tratamiento contable y tributario de la revalorización

El Decreto Supremo N° 4.790, del Ministerio de Hacienda, del año 1962 señala que el mayor valor producto de la revalorización del bosque, determinado en cada período deberá ser llevado por el contribuyente a una cuenta denominada "Fondo de Reserva Forestal", que se considerará capital para todos los efectos legales. El Servicio de Impuestos Internos, ha

²⁴ Oficio N° 494 del SII de 01.02.77

²⁵ Oficio del SII, N° 545 de 22.02.84 y N° 3.022 del 16.12.97

señalado que si la revalorización es distribuida entre accionistas de una sociedad anónima, goza de la exención del Impuesto Global Complementario.

Ahora bien, en el citado Decreto Supremo se indica que la revalorización se considerará capital “para todos los efectos legales”. En tal sentido, conforme al tenor de la referida norma, los retiros, distribuciones o repartos que se hagan con cargo a la cuenta “Fondo de Reserva Forestal”, considerada capital para todos los efectos legales, implica una devolución de capitales sociales, debiendo aplicarse en consecuencia la norma del artículo 17 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta, de tal manera que para quien percibe el retiro, distribución o reparto con cargo a dicha cuenta, se trataría de un ingreso no renta y no de una renta exenta.

Si la distribución efectuada con cargo a la cuenta “Fondo de Reserva Forestal”, se considera una devolución de capitales sociales, se debe en todo caso cumplirse con los ordenes de imputación que estable el N° 7 de la artículo 17 de la LIR, el cual establece que las sumas retiradas o distribuidas por dichos conceptos, se deben imputar en primer lugar a las utilidades tributables capitalizadas o no; en segunda lugar a las utilidades financieras del balance; y el tercer lugar a los ingresos no constitutivos de rentas o exentas del Impuesto Global Complementario.

El efecto tributario de sostener que estos retiros, distribuciones o repartos, son ingresos no renta y no rentas exentas, es que dichos ingresos no deberían considerarse dentro de la renta bruta del contribuyente para determinar la base imponible respecto de la cual se va aplicar la tasa progresiva del Impuesto Global Complementario. Al no incluirse dentro de los ingresos brutos, la tasa del Impuesto Global Complementario que se va aplicar a las rentas afectas sería inferior, lo cual implica una menor carga tributaria.

CAPÍTULO CUARTO 4. TRIBUTACION DE LAS RENTAS DE CONTRIBUYENTES QUE EXPLOTEN BOSQUES ACOGIDOS AL DECRETO LEY N° 701 DEL AÑO 1974 Y SUS MODIFICACIONES

4.1. Generalidades

4.1.1. Normas legales

El 28 de octubre de 1974, se publicó en el Diario Oficial el Decreto Ley N° 701, conocido como estatuto de fomento forestal. El texto de este cuerpo legal, fue reemplazado por el artículo 1° del Decreto Ley N° 2.565 publicado en el Diario Oficial de 3 de abril de 1979, manteniendo su numeración. Las normas de dicho cuerpo legal tenían por objeto promover la forestación y su manejo, efectuado en terrenos de aptitud preferentemente forestal, desforestados y el uso racional y sostenido de los bosques del país, asegurando su mantenimiento o preservación,²⁶ mediante exenciones de carácter tributario y económico.

Con fecha 10 de enero de 1982, se publicó en el Diario Oficial el Decreto Supremo N° 871 del Ministerio de Hacienda, que estableció las normas contables y métodos simplificados para el registro y determinación de la renta efectiva de la explotación de bosques, que obtengan los contribuyentes acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974, al Decreto N° 4.363 de 1931 del Ministerio de Bienes Nacionales (Ley de Bosques), y que no estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo a las disposiciones de la Ley de la Renta.

A la fecha de la dictación de los cuerpos normativos antes señalados, la regla general era que las rentas de la explotación de bienes raíces agrícolas, tributaran bajo el sistema de renta presunta y la excepción era la determinación de la renta efectiva mediante contabilidad, sistema que sólo era obligatorio para las sociedades anónimas y las en comandita por acciones y aplicable también a aquellos contribuyentes que hubieren optado por dicho sistema.

En consecuencia, en relación a la actividad forestal y en especial, a la explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701, se podían presentar dos situaciones a saber:

Que la realizara un contribuyente que tributaba bajo el régimen de renta presunta, situación en la cual se debía determinar la utilidad o renta efectiva de dicha explotación forestal, conforme a las normas establecidas en el Decreto Supremo N° 871 del año 1981 del Ministerio de Hacienda antes señalado; y

²⁶ Gallardo Gallardo, Enrique. Estatuto de Fomento Forestal. Santiago, Corporación Nacional Forestal, año 2000. Pág. 1.

Que la realizara una sociedad anónima, una sociedad en comandita por acciones o contribuyentes que hubieren optaran por tributar en base a renta efectiva, situación en la cual se mantenía el régimen de estos contribuyentes, esto es, se determinaba la renta efectiva de dicha explotación forestal mediante contabilidad completa.

Con fecha 28 de junio de 1990, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 18.985, sobre reforma tributaria, que implicó un cambio radical en el régimen de tributación de la actividad agrícola. En efecto, el artículo 1° N° 6, letra b) de dicha ley, reemplazó las letras a) y b) del N° 1 del artículo 21 de la Ley de la Renta, las cuales dicen relación con la renta derivada de la posesión y/o explotación de bienes raíces agrícolas. En virtud de la referida modificación la regla general pasó a ser el que se grave la renta efectiva de la actividad agrícola y la excepción que se aplique el régimen de renta presunta.

Como consecuencia de las modificaciones establecidas en la Ley 18.985, determinados contribuyentes que tributaban conforme al régimen de renta presunta, quedaron obligados a declarar sus rentas efectivas sobre la base de contabilidad completa, por su actividad agrícola. El legislador reglamentó la forma de materializar contable y tributariamente dicho cambio de régimen. Así pues, en el artículo 3° de la Ley 18.985 se estableció la forma en que estos contribuyentes deben registrar sus activos y pasivos en el balance inicial que deben confeccionar el 1° de enero del ejercicio en que queden sujetos al sistema de determinación efectiva de la renta. En el mismo orden de cosas, en el artículo 5° de la citada ley, se facultó al Presidente de la República para dictar, mediante decreto supremo un Reglamento de Contabilidad Agrícola, señalándose además que en éste, se debían derogar los Reglamentos de Contabilidad Agrícola que estuvieren en vigencia. La derogación ordenada efectuar, en ningún caso alcanzó al Decreto Supremo N° 871 del año 1981 del Ministerio de Hacienda, toda vez que como hemos señalado éste sólo establece normas contables y métodos simplificados para el registro y determinación de la renta efectiva de la explotación de bosques, aplicables a los contribuyentes acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974 y a la denominada Ley de Bosques. Además el referido decreto, no establece un reglamento de contabilidad agrícola, ni contiene normas contables que digan relación con la actividad agrícola propiamente tal. Finalmente cabe señalar que este decreto, sólo se derogó en virtud de lo prescrito en el artículo 17 del Decreto Supremo N° 1.341 del Ministerio de Hacienda del año 1998.

Con fecha 5 de enero de 1991 se publicó en el Diario Oficial el Decreto Supremo N° 1.139 del Ministerio de Hacienda que estableció “Normas contables para los contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva o que opten para ello, para los efectos de la ley sobre impuesto a la renta”. En su parte enunciativa se fijó su ámbito de aplicación señalándose que era “aplicable en la determinación de la renta proveniente de la actividad agrícola, para aquellos contribuyentes que, de acuerdo con lo dispuesto en las letras a) y b), del N° 1, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, queden obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa u opten por ella, en virtud de los cambios introducidos a dicho cuerpo legal por la ley 18.985”. Por su parte, en el inciso 1° del artículo 1°.- se señaló que “los contribuyentes que estén obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a lo dispuesto en las letras a) y b) del N° 1, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según modificaciones introducidas por la ley 18.985, o que opten por esta modalidad, deberán llevar contabilidad conforme a los sistemas generalmente aceptados y sujetarse, además, a las normas que se establecen en este Reglamento”. Ahora bien, en el inciso 2° de dicho artículo, se estableció que “los contribuyentes referidos en el inciso anterior, (esto es aquellos obligados a declarar sus rentas efectivas) respecto de los bosques acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974 y al Decreto N° 4.363, de 1931 del

CAPÍTULO CUARTO 4. TRIBUTACION DE LAS RENTAS DE CONTRIBUYENTES QUE EXPLOTEN BOSQUES ACOGIDOS AL DECRETO LEY N° 701 DEL AÑO 1974 Y SUS MODIFICACIONES

Ministerio de Bienes Nacionales, se regirán por las normas contables del presente decreto, haciendo aplicable, además, lo dispuesto en los artículos 2°, números 1, 2, 4, 5 y 6; 7°, letra a); 12°, 13° inciso segundo, 14°, números 1, 2 y 3, del Decreto Supremo N° 871, de 1981, del Ministerio de Hacienda”.

En virtud de las modificaciones establecidas por la Ley N° 18.985, relación a la actividad forestal y en especial, a la explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701, se pueden presentar tres situaciones a saber:

Que la realice un contribuyente no obligado a llevar contabilidad, esto es que tributa bajo el régimen de renta presunta, situación en la cual se debe determinar la renta efectiva de dicha explotación forestal, conforme a las normas establecidas en el Decreto Supremo N° 871 del año 1981 del Ministerio de Hacienda antes señalado;

Que la realice un contribuyente que estando bajo el régimen de renta presunta, por aplicación de lo establecido en el artículo 20 N° 1 de la Ley de la Renta, (conforme su texto establecido por la Ley N° 18.985) o bien porque opte por ello, pase a declarar renta efectiva sobre la base de contabilidad, situación en la cual se debe determinar la renta efectiva de dicha explotación forestal, de acuerdo a las normas establecidas en el Decreto Supremo N° 1.139 del año 1991 del Ministerio de Hacienda, el cual como hemos señalado, hace aplicable para tales efectos, algunas normas del referido Decreto Supremo N° 871 del año 1981 del Ministerio de Hacienda; y

Que lo realice una sociedad anónima o en comandita por acciones, situación en la cual se mantiene el régimen de estos contribuyentes, esto es, se determina la renta efectiva de dicha explotación forestal mediante contabilidad completa.

4. El Decreto Ley N° 701, fue modificado por la Ley N° 19.561 publicada en el Diario Oficial de 16 de mayo de 1998. Uno de los objetivos de esta ley fue ampliar los alcances del Decreto Ley N° 701, de manera tal de promover la forestación efectuada por cualquier tipo de propietarios, en suelos frágiles, ñadis, en proceso de desertificación y degradados, las actividades de recuperación de suelos degradados o de estabilización de dunas y el establecimiento de cortinas cortavientos en suelos degradados de cualquier clase de uso o con serio peligro de erosión por la acción eólica; promover la forestación, su primera poda y raleo que efectúen los pequeños propietarios forestales, en terrenos de aptitud preferentemente forestal desforestados o en suelos degradados de cualquier clase; y el uso racional y sostenido de los bosques del país, asegurando su mantención y preservación.²⁷

Con fecha 16 de diciembre de 1998, se publicó en el Diario Oficial el Decreto Supremo N° 1.341 del Ministerio de Hacienda, consistente en el reglamento que establece normas contables aplicables a los contribuyentes que realizan actividades forestales de conformidad al Decreto Ley N° 701, de 1974, sobre fomento forestal.

El artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561, estableció que las plantaciones efectuadas con anterioridad a dicha ley y las rentas provenientes de las mismas, continuarían con el régimen tributario que les era aplicable a esa fecha, por lo que no les afectaría la derogación de la franquicia tributaria del inciso segundo y siguientes del artículo 14 del Decreto Ley N° 701, de 1974.

Por su parte en el artículo 9° del Decreto Supremo N° 1.341 del año 1998 del Ministerio de Hacienda, se señaló que “Las forestaciones realizadas en terrenos que se hayan efectuado con anterioridad al 16 de mayo de 1998, y las rentas provenientes de su explotación, continuarán con el régimen tributario sobre exención del 50% del Impuesto

²⁷ Gallardo Gallardo, Enrique. Obra citada. Pág. 1.

Global Complementario a que se refiere el inciso segundo del artículo 14 del Decreto Ley N° 701, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 5° transitorio de la ley N° 19.561”.

Ley N° 19.561 fue publicada en el Diario Oficial el 16 de mayo de 1998, en consecuencia de conformidad a lo preceptuado en el artículo 5° transitorio de dicha ley en relación con el artículo 9° de D.S. N° 1.341 del año 1998 del Ministerio de Hacienda, para determinar la tributación que afecta a las rentas provenientes de la explotación de plantaciones forestales, acogidas al Decreto Ley N° 701 del año 1974, hay que distinguir:

a) Plantaciones forestales acogidas al D.L. N° 701 del año 1974, efectuadas con anterioridad al 16 de mayo de 1998; y

b) Plantaciones forestales acogidas al D.L. N° 701 del año 1974, efectuadas a contar del 16 de mayo de 1998.

En suma, la normativa aplicable para determinar la forma en que tributan las rentas provenientes de la explotación de bosques artificiales acogidos a los beneficios del Decreto Ley N° 701 del año 1974, va a depender de la fecha en que se haya realizado la respectiva plantación.

4.1.2. Bonificaciones forestales

Analizaremos someramente las denominadas bonificaciones forestales, por cuanto éstas tienen incidencias contables y tributarias, conforme se desarrollará en los acápite siguientes. Hemos señalado que la política de fomento de la actividad forestal está basada en franquicias tributarias e incentivos económicos, dentro de los cuales se encuentran las bonificaciones forestales.

La bonificación forestal es un subsidio o pago que efectúa el Estado a las personas naturales o jurídicas, que cumpliendo con los requisitos legales y reglamentarios, realizan las actividades bonificables señaladas en el artículo 12 del Decreto Ley N° 701 del año 1974.

El texto del artículo 12 del Decreto Ley 701 del año 1974, incorporado por el Decreto Ley N° 2.565 del año 1979 establecía que el Estado bonificaría en un 75%, y por una sola vez para cada superficie forestada incluida en un plan de manejo, los costos netos de las siguientes actividades:

a) La forestación que se realizara en los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal;

b) Los derivados del manejo de la masa proveniente de la forestación, señalada en la letra a) precedente, que se haya efectuado en concordancia con las prescripciones del plan de manejo; y

c) La estabilización de las dunas ubicadas en terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal.

Excepcionalmente durante los años 1984 y 1985 el porcentaje de la bonificación fue de un 90% de los costos netos. La bonificación era pagada al propietario del terreno, o al poseedor de éste en trámite de saneamiento de su título o bien al forestador no propietario, que acreditara el título en virtud del cual plantó y previa renuncia el dueño de dichas bonificaciones en favor de aquél.

El nuevo texto del artículo 12 del Decreto Ley N° 701, incorporado por la Ley N° 19.561 del año 1998, amplió las actividades bonificables y además las hizo extensivas a aquellas realizadas a contar del año 1996. En este artículo se estableció que el Estado, por el período

de 15 años, contado desde el 1° de enero de 1996, bonificará, por una sola vez por cada superficie, un porcentaje de los costos netos de las siguientes actividades realizadas por cualquier persona natural o jurídica:

- a) La forestación en suelos frágiles, en ñadis o en áreas en proceso de desertificación;
- b) La forestación en suelos degradados y las actividades de recuperación de dichos suelos o de estabilización de dunas;
- c) El establecimiento de cortinas cortavientos, en suelos de cualquier clase, que se encuentren degradados o con serio peligro de erosión por efecto de la acción eólica; y
- d) Las forestaciones en suelos degradados con pendientes superiores al 100%.

El porcentaje de bonificación de los costos netos de las actividades señaladas en las letras a), b) y c) será de un 75% y el las actividades señaladas en la letras d), será de un 90%.

Asimismo se estableció que por el mismo plazo se bonificarían las siguientes actividades realizadas por pequeños propietarios forestales:

- a) La forestación que efectúen en suelos de aptitud preferentemente forestal o en suelos degradados de cualquier clase, incluidas aquellas plantaciones con baja densidad para fines de uso silvopastoral; y
- b) La primera poda y el raleo de la masa proveniente de las forestaciones realizadas por los pequeños propietarios forestales, siempre que se hagan dentro de los plazos que establezca el reglamento.

En este caso de la letra a) precedente la bonificación será de un 90% respecto de las primeras 15 hectáreas y de un 75% respecto de las restantes. El porcentaje de bonificación será del 75% de los costos netos para las actividades a que se refiere la letra b) precedente. El beneficiario de las bonificaciones será el propietario del predio, el que podrá transferirlas mediante instrumento público o privado, suscrito ante un notario público o el poseedor que acredite mediante certificado del Ministerio de Bienes Nacionales, que está tramitando la regularización de títulos.

4.2. Regímenes tributarios

4.2.1. Tributación de las rentas de la explotación de los bosques naturales y plantaciones forestales acogidas al D.L. N° 701 del año 1974, efectuadas con anterioridad al 16 de mayo de 1998

Como hemos señalado precedentemente, respecto de estas rentas tienen plena aplicación las normas del Decreto Ley N° 701 del año 1974, cuyo texto fue reemplazado por artículo 1° del Decreto Ley N° 2.565 del año 1979. En consecuencia, los artículos mencionados en este numerando son aquellos contenidos en dichos textos legales. Asimismo para la determinación de estas rentas, según corresponda conforme a la calidad del contribuyente, tienen plena aplicación los Decretos Supremos N° 871 del año 1981 y N° 1.139 del año 1991, ambos del Ministerio de Hacienda.

4.2.1.1. Impuesto de Primera Categoría

4.2.1.1.1. Generalidades

El inciso primero del artículo 13 del Decreto Ley N° 701, establecía que “los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, los bosques naturales y artificiales, y las plantaciones forestales que en ellos se encuentren, estarán exentos de Impuesto Territorial que grava los terrenos agrícolas y no se considerarán para los efectos de la determinación de la renta presunta, ni para el cálculo de Impuesto Global Complementario o Adicional, en su caso”.

Por su parte el artículo 14 del citado Decreto Ley N° 701, en su inciso primero, establecía que “las utilidades provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, los bosques naturales y artificiales, y las plantaciones forestales obtenidas por personas naturales o jurídicas estarán afectas al impuesto general de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

En el inciso segundo del artículo 1° del Decreto Supremo N° 871 del año 1981 del Ministerio de Hacienda, que establece normas contables y métodos simplificados para el registro y determinación de la renta de explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701, se señala que “no se presumirá renta alguna para los efectos del artículo 20 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de los terrenos de aptitud preferentemente forestal, los bosques naturales y artificiales, mientras no se exploten”. En el N° 1) del artículo 2° del citado Decreto Supremo, se define “actividad forestal”, como el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la explotación de terrenos de aptitud preferentemente forestal y bosques naturales y artificiales contenidos en ellos; y en el N° 2) se define la “explotación de bosques”, como la acción de vender o celebrar cualquier otro acto o contrato que sirva para enajenar árboles en pie o trozados, con o sin corteza. Asimismo se señala que cualquier grado de elaboración posterior que tenga el trozo se considerará industrialización de la madera u otra actividad industrial conexas, la cual no estará beneficiada con las franquicias del Decreto Ley N° 701.

Del análisis de las normas antes señaladas se puede concluir:

En los años previos a la explotación forestal respectiva, no existe renta, ni siquiera presunta, que declarar por la propiedad de terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, bosques naturales y artificiales y plantaciones forestales, sin perjuicio de la obligación del contribuyente de presentar la respectiva declaración de renta con la información requerida por las disposiciones legales o reglamentarias; y

La ley grava la utilidad o renta efectiva provenientes de la explotación de bosques naturales o artificiales, hecho que sólo ocurrirá cuando se realice la explotación.²⁸

4.2.1.1.2. Determinación de las rentas de la explotación de bosques

El inciso primero del artículo 4° del Decreto Supremo N° 871 del Ministerio de Hacienda del año 1981, establece que “los contribuyentes que ejerzan actividades forestales cualquiera que sea el avalúo del predio o la naturaleza de la explotación, deberán acreditar la renta efectiva proveniente de ellas...”. De conformidad al inciso primero del artículo 17 del Código Tributario, “toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna”.

²⁸ Oficio N° 3148 del SII del 18.10.1995

El sistema a utilizar para la determinación de la renta efectiva dependerá de si el contribuyente está o no obligado a llevar contabilidad de conformidad a las prescripciones de la Ley de la Renta, y en este último caso, en que momento nació dicha obligación.

4.2.1.1.2.1. Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

4.2.1.1.2.1.1. Generalidades

En este acápite analizaremos la situación los contribuyentes propietarios de bienes raíces agrícolas, que tributan bajo el régimen del renta presunta por dicha actividad, y que como parte de ésta, han efectuado plantaciones acogidos a los beneficios del Decreto Ley N° 701 de 1974, con anterioridad al 16 de mayo de 1998 y que al momento de su explotación sigue tributando conforme a dicho régimen.

El inciso primero del artículo 1° del Decreto Supremo N° 871 del Ministerio de Hacienda del año 1981, establece que los contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la explotación de bosques acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974 y que no estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con las disposiciones de la Ley de la Renta, (contribuyentes que tributen bajo el régimen de renta presunta) se deben regir por las normas que establece dicho texto reglamentario para registrar y determinar la renta efectiva de dicha explotación o actividad, y demás fines consiguientes. Hemos señalado que este Decreto Supremo, establece normas contables y métodos simplificados para el registro y determinación de la renta de explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701 del año 1974.

4.2.1.1.2.1.2. Información al Servicio de Impuestos Internos

Las personas que inicien actividades de explotación de bosques deberán dar aviso por escrito a la Dirección de Impuestos Internos correspondiente a la ubicación del predio, o del predio principal, si son varios, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que se inicien dichas actividades, acompañando copia del inventario inicial y en el cual se establecerá el capital o patrimonio líquido destinado a la explotación forestal.

Cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos,²⁹ ha establecido que la Corporación Nacional Forestal, está obligada a informarle a más tardar el 16 de marzo de cada año, con relación a predios acogidos al DL N° 701, de 1974, lo siguiente:

Nombre y Rut del propietario;

Nombre, rol y comuna del predio;

Superficie total y superficie calificada con aptitud forestal del predio; y

Superficie explotada y año de explotación.

4.2.1.1.2.1.3. Inicio de la explotación

Señalábamos precedentemente, que en los años previos a la explotación comercial de los bosques naturales o artificiales, sus propietarios no tiene obligación de declarar renta alguna para los fines de la Ley de la Renta. Dicha obligación nace en el año en que se materialice realmente la explotación de los bosques, oportunidad en la cual se grava la utilidad o renta efectiva obtenida de dicha explotación.

²⁹ Resolución N° 21 del SII de 29.01.2004

El Servicio de Impuestos Internos, ha indicado que los contribuyentes propietarios de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701 de 1974, tienen la obligación de declarar la renta efectiva cuando se inicia la explotación comercial del bosque, en cuestión. Ha señalado la autoridad administrativa, que el concepto de explotación comercial del bosque, debe ser entendido en los términos del significado que el diccionario de la real academia le da a la palabra "explotación", esto es, "sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio".³⁰

4.2.1.1.2.1.4. Análisis de las normas contables y métodos simplificados

4.2.1.1.2.1.4.1. Generalidades

Se entiende por contabilidad o método simplificado aquél que se lleve por lo menos en un libro de ingresos y egresos, debidamente timbrado por el Servicio de Impuestos Internos, en el que además se practica, al 31 de Diciembre de cada año, un inventario de bienes y deudas y un estado de pérdidas y ganancias. En este libro se debe registrar al momento de iniciar la explotación forestal, el inventario inicial. Además de deben asentar, cronológicamente en columnas separadas las siguientes partidas:

- a) El valor total percibido en el ejercicio por ventas del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores;
- b) El valor pagado en el ejercicio por compras y gastos de explotación del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores;
- c) Los retiros personales en dinero, productos y/o especies; y
- d) Las adquisiciones o enajenaciones de bienes del activo inmovilizado.

Al final de cada ejercicio forestal se debe practicar en el mismo libro un inventario de bienes y deudas y un estado de pérdidas y ganancias por las operaciones inherentes al giro o explotación.

4.2.1.1.2.1.4.2. Normas sobre inventarios

4.2.1.1.2.1.4.2.1. Inventario inicial

De conformidad a lo prescrito en el artículo 7° del Decreto Supremo en análisis, el inventario inicial que debe realizar el contribuyente al iniciar la explotación forestal, se valorizará de acuerdo a las siguientes normas:

a) Los bosques naturales y plantaciones forestales se valorizarán según los montos que se determinen en el instrumento público que constituye el título del propietario o bien mediante certificado emitido por la Corporación Nacional Forestal a solicitud del contribuyente, en el cual se señalará el valor que se les determine, expresado en pesos y en unidades tributarias de acuerdo a la fecha del documento.

Los valores establecidos en el instrumento público que constituye el título del propietario están sometidos al sistema de corrección monetaria en conformidad a las normas del N° 2 del Art. 41 de Ley de la Renta. Los citados valores no puede contemplar el crecimiento natural o vegetativo de los citados bosques y plantaciones;

b) El resto de los activos, se valorizarán inicialmente de conformidad a las normas contenidas en la Ley de la Renta, ya analizadas en el capítulo segundo de esta monografía, y a falta de estas, a juicio exclusivo del Director del Servicio de Impuestos Internos mediante normas generales.

³⁰ Oficio N° 3148 del SII del 18.10.95

4.2.1.1.2.1.4.2.2. Inventarios anuales

En los inventarios anuales, se deben considerar los bienes del activo fijo o inmovilizado y los del activo realizable. Dentro de cada una de esas partidas los bienes deben singularizarse en forma detallada y agruparse según su naturaleza, uso o destino, siguiendo las normas usuales de contabilidad. El artículo 6° de Decreto Supremo N° 871, establece las siguientes normas especiales en relación a la confección del inventario:

a) Se considerarán bienes del activo inmovilizado, los destinados a una función directa y permanente en la actividad forestal, como ser: predios, construcciones, cercos, captaciones de agua para uso doméstico, casas patronales y de inquilinos, instalaciones, herramientas, maquinarias, vehículos, plantaciones, bosques naturales, animales de trabajo adquiridos o criados en el predio hasta el ejercicio contable en que se enajenen y aquéllos que entren a reemplazar los enumerados; y

b) Se considerarán bienes del activo realizable aquéllos que se negocian habitualmente. En estas circunstancias se encuentran los bosques y plantaciones forestales en la parte en que se exploten, como asimismo, el trozado de éstos.

4.2.1.1.2.1.4.3. Determinación de la renta

La renta de la actividad forestal 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 Decreto Supremo N° 871 del año 1981, del Ministerio de Hacienda.

4.2.1.1.2.1.4.3.1. Ingresos brutos de la explotación forestal

Se considerarán ingresos brutos, el monto total de los ingresos provenientes de la actividad forestal, como ser, el producto de las ventas al contado y la parte recibida de las ventas al crédito y, en general, el importe de cualquiera convención que sirva para transferir el dominio de bienes con excepción de los ingresos producidos por las enajenaciones de los bienes del activo inmovilizado, sin perjuicio de la tributación que les afecta según la Ley de la Renta.

Cabe señalar que los contribuyentes que exploten bosques, acogidos al Decreto Ley 701 del año 1974, y que determinan sus rentas través de las referidas normas contables y métodos simplificados, tributan sólo por las rentas percibidas y no por aquellas devengadas como es la regla general del Impuesto de Primera Categoría. Lo anterior, en virtud de lo establecido en los artículos 5°, 9° y 11° de Decreto Supremo N° 871, que establecen respectivamente:

a) Que en el libro de ingresos se debe asentar “el valor total de lo percibido en el ejercicio por ventas”;

b) Que en la columna de "ganancias" se debe anotar el valor total percibido en el ejercicio, por ventas al contado o al crédito del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores; y

c) Que se consideran ingresos brutos, “el producto de las ventas al contado y la parte recibida de las ventas al crédito”.

4.2.1.1.2.1.4.3.2. Costos de la explotación forestal

Constituyen costos de la actividad forestal, que deben deducirse de los ingresos brutos, el precio de adquisición de los bienes enajenados y aquellos valores imputables al mismo, como ser reajuste de precios, revalorizaciones, fletes, seguros.

El costo de explotación de las plantaciones forestales se calcula en relación con el valor con que figure el bosque o plantación en el activo inmovilizado. Dicha relación se puede

determinar según la cubicación total de la madera contenida en la plantación y la de la parte explotada, o por cualquier otro medio autorizado previamente por el Servicio de Impuestos Internos. El costo de la parte explotada de la plantación, se deduce del valor en que esos bienes figuran en el activo inmovilizado.

4.2.1.1.2.1.4.3.3. Gastos de la explotación forestal

Sólo pueden deducirse de los ingresos brutos los gastos efectivamente pagados en el respectivo ejercicio y no aquellos que estén adeudados como es la regla general en la Ley de la Renta. Asimismo los gastos deberán acreditarse o justificarse en forma fehaciente a solicitud del Servicio de Impuestos Internos.

De conformidad al artículo 14 del Decreto Supremo N° 871, constituyen gastos de explotación:

1) El valor de abonos y otros elementos similares ocupados en el respectivo ejercicio forestal.

Los desembolsos por nuevas plantaciones forestales no se consideran como gastos de explotación, sino que incrementan el activo fijo o inmovilizado hasta que inicien su período de explotación.

2) Los gastos comprendidos en el cumplimiento del plan de manejo de la plantación forestal o del bosque natural que se ha explotado en el período que comprende el ejercicio. Los gastos de manejo de las plantaciones de bosques cuya explotación no se efectúa en el mismo ejercicio, se reajustan anualmente por la variación del Índice de Precios al Consumidor, por el período comprendido entre el último día del mes de Noviembre del ejercicio anterior y el último día del mes de Noviembre del año correspondiente al balance.

3) Los gastos de conservación y mantención de los bienes del activo inmovilizado en la parte que estén destinados a la actividad forestal.

4) Los sueldos, salarios, gastos previsionales y otras remuneraciones por la prestación de servicios personales, destinados a la actividad forestal. Las participaciones, gratificaciones y cualquiera otra asignación, que sean de carácter voluntario, se aceptarán como gasto cuando se paguen y siempre que ellas sean repartidas a cada trabajador en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa o por especialidades dentro de la misma.

Los sueldos, gratificaciones o remuneraciones en general, cualquiera que sea su denominación, pagados a personas que por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, o que por otras circunstancias personales, hayan podido influir, a juicio de la Dirección Regional de Impuestos Internos, en la fijación de las remuneraciones, sólo se aceptarán como gastos en la parte que, según dicha Dirección Regional, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

5) Los intereses pagados dentro del ejercicio sobre las cantidades adeudadas siempre que los respectivos préstamos o créditos correspondan a transacciones propias de la actividad forestal.

6) Los impuestos establecidos por leyes chilenas que tengan relación con la actividad forestal y que hayan sido efectivamente pagados. No se aceptarán como gastos el Impuesto Territorial ni los establecidos por la Ley sobre Impuesto a la Renta.

7) La depreciación para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes del activo inmovilizado, con excepción de las plantaciones y bosques y del suelo. Las depreciaciones deberán practicarse aún en los casos de pérdidas en la explotación. La depreciación se efectuará conforme a las siguientes reglas:

a) La depreciación de los bienes del activo inmovilizado se determinará básicamente por la vida útil de éstos y se aplicará desde que los bienes entren en uso. Se entiende por vida útil, la duración de un bien que se determina de acuerdo con su uso o desgaste. El Servicio de Impuestos Internos fijará la vida útil de los bienes, previo informe de la Corporación Nacional Forestal. La vida útil respecto de bienes nuevos o sin uso, se computará desde que los respectivos bienes entren a producir o prestar servicios. Tratándose de bienes que se adquieren usados, la vida útil será aquella que resulte de descontar de la vida útil fijada por el Servicio de Impuestos Internos para los bienes nuevos, el tiempo en que han sido usados por el propietario anterior. Si esta última información no pudiere obtenerse, el uso se determinará de acuerdo con el año de fabricación del bien, a cuyo efecto servirá de orientación el modelo o características de éste;

b) El valor neto de los bienes del activo fijo o inmovilizado a depreciar en cada ejercicio, estará constituido por su valor original de inversión o adquisición más las mejoras, ampliaciones, desembolsos que deban imputarse al costo de ellos y revalorizaciones legales, incluyendo la del mismo ejercicio, menos la parte depreciada de ellos en ejercicios anteriores;

c) La cuantía de la depreciación lineal anual, entendiéndose por tal aquel método en que la depreciación anual es una cuota que se determina en proporción a la vida útil del bien, se calculará básicamente en cada ejercicio, dividiendo el valor neto por depreciar que el bien tenga en el respectivo ejercicio por el número de años de vida útil que aún le queden al mismo bien en ese momento;

d) Son aplicables a los bienes del activo fijo o inmovilizado, las normas sobre depreciación acelerada contenidas en la Ley de la Renta; y

e) Los bienes que se destruyan se contabilizarán como gastos de explotación del ejercicio en que ocurra su destrucción, por el valor total que tengan en el último inventario, informando oportunamente al Servicio de Impuestos Internos.

8) Las pérdidas sufridas durante el respectivo ejercicio en negociaciones propias de la actividad forestal, incluyendo las que provengan de delitos contra la propiedad, en cuanto no estén cubiertas por seguros y otros medios de indemnización. Podrán deducirse las pérdidas de hasta cinco ejercicios anteriores, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente. Son aplicables respecto de las pérdidas las normas contenidas en el N° 3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

9) Las primas de seguros que cubran bienes destinados a la actividad forestal, con excepción de las que se paguen por bienes del activo inmovilizado hasta que éstos entren en funcionamiento.

10) Todos los gastos ordinarios y necesarios para producir la renta de la actividad forestal, que no aparezcan comprendidos en los números anteriores.

4.2.1.1.2.1.4.4. Estados de pérdidas y ganancias

Los contribuyentes deben realizar un estado anual, consistente en un detalle de las pérdidas y de las ganancias, el cual va a servir de base para determinar la utilidad líquida del ejercicio. Este estado anual debe efectuarse conforme al siguiente procedimiento:

a) En la columna de "ganancias" se debe anotar el valor total percibido en el ejercicio, por ventas al contado o al crédito del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores;

b) En la columna de "pérdidas" se deben anotar separadamente:

1) El total de las compras al contado;

2) La parte pagada de las compras al crédito; y

3) Los gastos de explotación, considerando en éstos la amortización proporcional de las bonificaciones percibidas y el monto de las depreciaciones del activo inmovilizado que corresponda al ejercicio.

c) La diferencia entre los totales de ambas columnas será el resultado del ejercicio. Si el total de la columna de "ganancias" es mayor, la diferencia será utilidad líquida. Por el contrario, si el total de la columna de "pérdida" es mayor, la diferencia será pérdida líquida; y

d) Los estados anuales que se practiquen una vez iniciada la explotación forestal, deben corregirse monetaria en conformidad a las normas del artículo 41 de la Ley de la Renta y demás disposiciones legales y reglamentarias vigentes que fueren aplicables.

4.2.1.1.2.1.4.5. Declaración y pago del Impuesto de Primera Categoría

1) La renta efectiva derivadas de la explotación forestal, determinada en las forma señalada en los acápite precedentes, deberá declararse conjuntamente con las otras rentas clasificadas en la Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de un mismo contribuyente, (por ejemplo las rentas presuntas derivadas de la actividad agrícola), y se gravará con la tasa general de dicho impuesto. Conjuntamente con la declaración se deberá acompañar el estado de pérdidas y ganancias y, además, cuando el Servicio de Impuestos Internos lo estime conveniente, todos aquellos documentos, antecedentes y exposiciones explicativas que se estimen necesarios.

Respecto del último ejercicio por término de actividades, la declaración de renta se hará dentro de los dos meses siguientes a dicho término.

2) Se podrá rebajar o descontar del monto del Impuesto de Primera Categoría que resulte de calcularlo en conformidad con las normas precedentes, el monto de los impuestos territoriales pagados por el período al cual corresponde el ejercicio.

Si el predio respectivo estuviere total o parcialmente exento del Impuesto Territorial, la rebaja mencionada se efectuará hasta el monto representativo del impuesto que debería haberse pagado sobre el respectivo avalúo fiscal, de no existir dicha exención. Sólo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja contemplada en este inciso excediere del monto del Impuesto de Primera Categoría, el excedente no podrá imputarse a ningún otro impuesto, ni pedirse su devolución.

4.2.1.1.2.2. Contribuyentes obligados a llevar contabilidad

El Decreto Supremo N° 1.139 del Ministerio de Hacienda del año 1990, estableció las normas contables para los contribuyentes que queden obligados u opten por declarar la renta efectiva proveniente de la actividad agrícola. En el inciso 2° del artículo 1° del citado Decreto Supremo, se señaló que estos contribuyentes, respecto de los bosques acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974 y al Decreto N° 4.363, de 1931 del Ministerio de Bienes Nacionales, se regirán por las normas contables del establecidas en el decreto, haciendo aplicable, además, lo dispuesto en los artículos 2°, números 1, 2, 4, 5 y 6; 7°, letra a); 12°, 13° inciso segundo, 14°, números 1, 2 y 3, del Decreto Supremo N° 871, de 1981, del Ministerio de Hacienda”.

En suma, estos contribuyentes deben determinar sus rentas efectivas, mediante contabilidad completa y balance general conforme a los sistemas generalmente aceptados, a las normas del Código de Comercio, el Código Tributario, Ley de Impuesto a la Renta y demás normas legales o reglamentarias, y tratándose de las rentas obtenidas por la explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701, por las normas del Decreto Supremo N° 1.139 antes citado, siéndoles aplicable además determinados artículos contenidos en el Decreto Supremo N° 871 del año 1981, ya referidos.

Respecto de estos contribuyentes hay que distinguir entre:

a) Los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta, que efectuaron una plantación acogidos al Decreto Ley N° 701 y que cuando la explotan están sujetos al régimen de renta efectiva, por aplicación de lo establecido en el artículo 20 N° 1 de la Ley de la Renta, (conforme su texto establecido por la Ley N° 18.985) o bien porque optaron por ello; y

b) Los contribuyentes que al momento de plantación y por cierto también a la época de explotación, han estado obligados a determinar la renta efectiva mediante contabilidad, por sus actividades.

Esta distinción tiene importancia con la forma como se determina el costo de este activo fijo denominado bosque o plantación.

4.2.1.1.2.2.1. Determinación del costo de la plantación

4.2.1.1.2.2.1.1. Contribuyentes que pasan a declarar en base a renta efectiva.

Estos contribuyentes al momento de cambiar de forma de determinación de la renta, deben contabilizar dentro de sus activos fijos o inmovilizados, la plantación ya efectuada al amparo del Decreto Ley N° 701 del año 1974.

La plantación de conformidad a la prescrito en el inciso 2° del artículo 1° del Decreto Supremo N° 1.139 del año 1990 del Ministerio de Hacienda, se debe valorizar en el inventario inicial de acuerdo a las normas contenidas en el artículo 7° letra a) del Decreto Supremo N° 871, de 1981, del Ministerio de Hacienda, ya analizadas, y que en lo sustancial establece que “Los bosques naturales y plantaciones forestales se valorizarán según los montos que se determinen en el instrumento público que constituye el título del propietario o mediante certificado emitido por la Corporación Nacional Forestal”.

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que la Corporación Nacional Forestal deberá otorgar el certificado cuando se lo solicite el contribuyente y que los montos que en el establezca, los deberá indicar en pesos y en unidades tributarias de acuerdo a la fecha del documento. Asimismo ha indicado que para dichos efectos la Corporación Nacional Forestal podrá fijar las normas internas que reglamenten el otorgamiento del certificado y establecer los montos, teniendo como base los valores que fija durante el mes de Julio de cada año, para los costos de estabilización de dunas, plantación y manejo por hectáreas para los efectos de hacer efectivas las bonificaciones establecidas en el Decreto Ley N° 701 del año 1974 o mediante otro procedimiento que establezca dicha Institución.³¹

Los valores establecidos en el instrumento público que constituye el título del propietario estarán sometidos al sistema de corrección monetaria en conformidad a las normas del N° 2 del artículo 41 de la Ley de la Renta.

4.2.1.1.2.2.1.2. Contribuyentes sujetos al régimen de renta efectiva

³¹ Circular N° 22 del SII de 29.04.91

Para los contribuyentes sujetos al régimen de renta efectiva al momento de efectuarse la plantación, de conformidad a lo prescrito en el N° 4 del artículo 2° del Decreto Supremo N° 1.139, en comento, los bosques y plantaciones, constituyen un "activo fijo o inmovilizado", entendiéndose por tal, los bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola. Los bosques y plantaciones serán considerados bienes del activo fijo hasta el ejercicio anterior al de su explotación, momento a contar del cual se consideran bienes del "activo realizable", que son aquellos bienes que pueden negociarse habitualmente y los de liquidación o consumo inmediato. El Servicio de Impuesto Internos ha señalado que:

a) Los bosques, se consideran bienes del activo realizable solamente en la parte en que se exploten, por lo que debe entenderse que los bosques que no se encuentren en explotación, como por ejemplo cuando los árboles están en crecimiento, constituyen activo fijo de la empresa. En consecuencia las adquisiciones de bosques que realice una empresa forestal, cuando éstos no se encuentren en explotación, forman parte de su activo fijo.³² ; y

b) Los bosques son considerados bienes del activo fijo hasta el ejercicio anterior al de su explotación o trozado. En dicho momento deben traspasarse al activo realizable por su valor efectivo, si lo tuviesen, debidamente revalorizado por las normas del artículo 41 de la Ley de la renta, sin considerar la depreciación, pues estos bienes no se encuentran sujetos a ella.³³

El valor del activo bosque o plantación forestal será aquel que se determine conforme a las reglas generales para los contribuyentes de la Primera Categoría en general y que declaran sus impuestos a la renta según contabilidad completa, debiendo imputarse como costo de ellos, todos los gastos que se incurra directamente en su crecimiento y mantención, como ser, preparación del terreno, mano de obra, insumos, etc. excluyendo los gastos de conservación y los gastos generales, hasta que los árboles sean explotados. Los gastos de crecimiento y mantención, por su naturaleza inciden en el desarrollo de las plantaciones. Estos difieren de los gastos de conservación, los cuales han sido definidos por la autoridad administrativa como aquellos necesarios para preservar o mantener un bien determinado, en su condición estable y definida.

El Colegio de Contadores A.G. en relación a la valorización del activo fijo bosque o plantaciones forestales ha señalado que "los costos en que se incurra para desarrollar las plantaciones forestales en el país y que puedan ser definidos como una mayor inversión (por ejemplo conceptos tales como, desinfección, fertilizantes, limpieza, poda, etc.) deben ser claramente identificados con los respectivos predios a que se refieren, e incorporados a la cuenta Plantaciones Forestales bajo el rubro Activo Fijo, estando sujetos a las normas de corrección monetaria formando parte del capital propio de la empresa para todos los efectos. Estos costos deberán ser eventualmente amortizados en el momento de efectuarse el talaje de los respectivos árboles, traspasándose el correspondiente valor de libros del bosque explotado a existencias bajo el rubro Activo Circulante y finalmente al costo de la explotación en el Estado de Resultados al hacerse efectiva su realización o venta".³⁴

A los referidos bienes deberán aplicarse las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de la Renta, para los efectos de la revalorización del inventario final de cada ejercicio.

³² Oficio N° 2.986 del SII de 31.07.87

³³ Circular N° 22 del SII de 29.04.91

³⁴ Boletín Técnico N° 12, del Colegio de Contadores A.G.

4.2.1.1.2.2.2. Determinación de la renta líquida imponible

El artículo 7° del Decreto Supremo N° 1.139 de 1990, establece que la renta líquida imponible de la actividad agrícola demostrada según contabilidad completa, dentro de la cual se comprenden las obtenidas de la explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701 del año 1974, se determina deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta y los gastos incurridos en la explotación, según las normas de los Artículos 29°, 30°, 31° y 33° N°s. 1°, 2° y 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto según las reglas generales, que hemos analizado en el capítulo segundo de esta monografía.

Por aplicación de las normas antes señaladas en relación con el artículo 19 de la Ley de la Renta, quedarán gravadas con Impuesto de Primera Categoría, las rentas percibidas y devengadas obtenidas de la explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701 del año 1974, por contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

Constituyen ingresos brutos, todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la Primera Categoría, con excepción de los ingresos no renta del artículo 17 de la LIR. De los ingresos brutos, deberán deducirse los costos directo de los bienes y servicios que se requieran para la explotación, de conformidad a las normas generales del artículo 30 de la LIR. Asimismo por aplicación del inciso 2° del artículo 13 del Decreto Supremo N° 871 del Ministerio de Hacienda del año 1981, tratándose de explotación de plantaciones forestales acogidas al D.L. N° 701, de 1974, el costo de la parte explotada se calculará en relación con el valor con que figure el bosque o plantación en el activo inmovilizado, debiendo abonarse al costo de la parte explotada, la cuota proporcional de la bonificación percibida por la referida plantación y deducirse dicho valor del que estos bienes tienen en el activo inmovilizado. La relación se puede determinar según la cubicación total de la madera contenida en la explotación y la de la parte explotada o por cualquier otro medio autorizado previamente por el Servicio de Impuesto Internos.

En cuanto a los gastos incurridos en la explotación, se aceptarán todos aquellos que cumplan con los requisitos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta. Además conforme lo dispone el inciso 2° del artículo 1°, del Decreto Supremo N° 1.139 del Ministerio de Hacienda del año 1990, también constituyen gastos aceptados aquellos señalados en el N° 1, 2 y 3 del artículo 14 del Decreto Supremo N° 871, del año 1981 del Ministerio de Hacienda, antes citado, estos son, el valor de los abonos y otros elementos similares ocupados en el respectivo ejercicio forestal, los gastos comprendidos en el cumplimiento del plan de manejo de la plantación forestal o del bosque natural que se haya explotado en el periodo que comprende el ejercicio y los gastos de conservación y mantención de los bienes del activo inmovilizado en la parte que estén destinados a la actividad forestal.

No constituirán gastos aceptados los desembolsos por nuevas plantaciones, los cuales incrementarán el activo fijo o inmovilizado hasta que inicien su periodo de explotación y los gastos comprendidos en el cumplimiento del plan de manejo de la plantación forestal o del bosque natural que no haya explotado en el periodo que comprende el ejercicio, los cuales se activarán como gastos pagados anticipados, y se reajustarán anualmente conforme a la variación del Índice de Precio al Consumidor, hasta el momento de la explotación respectiva.

El Servicio de Impuestos Internos, ha indicado que para todas las situaciones referidas, los gastos o inversiones que se efectúen, y que no constituyan un gasto general, se imputarán a los bienes en forma directa, cuando ello sea factible según las características de relación de unos y otros. Si esto no fuere posible, se aceptará un prorrateo que se base en antecedentes técnicos, en lo posible avalados por un profesional del ramo.

Cabe agregar que no obstante lo señalado, en cuanto a que deben imputarse como costo del activo fijo o inmovilizado “bosque o plantaciones”, todos los gastos que se incurra directamente en su crecimiento y mantención, en el artículo 8° del citado Decreto Supremo N° 1.139 del Ministerio de Hacienda del año 1990, se permite un régimen simplificado de registro contable, optativo para el contribuyente, en virtud del cual pueden imputarse de inmediato a pérdida, todos los gastos que se incurra directamente en el crecimiento y mantención de los árboles, que en el régimen general constituyen costo hasta el momento de su explotación.

La autoridad administrativa ha indicado que los contribuyentes que se acojan a este régimen simplificado, deberán, dejar constancia de este hecho al iniciar el ejercicio en el Libro de Inventarios y Balances, y aplicarlo por ejercicios completos.³⁵

Cabe señalar que respecto de los bosques naturales o artificiales no se aplican la depreciación establecida en el artículo 31 N° 5 de la LIR.

La renta líquida determinada debe ajustarse de conformidad a las normas establecidas en el artículo 32 de la LIR. Además es plenamente aplicable lo prescrito en los N° 1, 2 y 3 del artículo 31 de dicha ley, en cuanto a los agregados que deben efectuarse a la renta líquida. Asimismo en el caso de las partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33 en relación con el artículo 21 ambos de la LIR, cuando correspondan a retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, se entenderán retiradas de la empresa por el empresario individual o socios de sociedades de personas, y quedarán gravadas con el Impuesto Global Complementario. Cuando dichas partidas formen parte de la contabilidad de una sociedad anónima o cualquier establecimiento permanente afecto al impuesto adicional por los retiros o remesas que efectúen, se gravarán con un 35% en calidad de impuesto único a la renta.

La renta determinada quedará gravada con el Impuesto de Primera Categoría de conformidad a las reglas generales de la Ley de la Renta.

4.2.1.1.3. Tratamiento contable y tributario de las bonificaciones forestales

A este respecto hay que distinguir:

Bonificaciones percibidas por el contribuyente desde el 28 de octubre de 1974 hasta el 31 de diciembre de 1986.

En el artículo 4° transitorio del Decreto Ley N° 2.565 del año 1979, se establece que estas bonificaciones no constituirán renta para ningún efecto legal, ni se considerarán para el cálculo de la tasa adicional del artículo 21 de la ley de impuesto a la renta, cualquiera que sea la fecha de explotación o venta del bosque de que se trate.

Bonificaciones percibidas por el contribuyente desde el 1° enero del año 1987.

De conformidad a lo señalado en el artículo 12 del Decreto Ley N° 701 y en el artículo 12 del Decreto Supremo N° 871 del año 1981 del Ministerio de Hacienda, el tratamiento contable y tributario de estas bonificaciones es el siguiente:

a) Las bonificaciones percibidas o devengadas se considerarán como ingresos diferidos en el pasivo circulante, esto es se trata de un pasivo transitorio;

b) No constituirán renta para ningún efecto legal hasta el momento en que se efectúe la explotación o venta del bosque que originó la bonificación;

³⁵ Circular N° 22 del SII de 29.04.91

c) Al momento de efectuarse la explotación o venta del bosque, el monto de la bonificación o la proporción que corresponda, se abonará al costo de la parte explotada o vendida y correlativamente igual monto de cargara en la cuenta ingreso diferido del pasivo circulante. Este tratamiento de la bonificación implica un mayor ingreso para el contribuyente; y

d) Anualmente se les aplicará a las bonificaciones devengadas o percibidas, consideradas como ingresos diferidos en el pasivo circulante, las normas sobre corrección monetaria de la Ley de la Renta.

4.2.1.1.4. Impuesto Global Complementario

1) El artículo 14 del Decreto Ley N° 701 del año 1974, en su inciso segundo, prescribe que “para los efectos del Impuesto Global Complementario se deducirá el 50% del impuesto que proporcionalmente afecte a las rentas percibidas o devengadas, provenientes de la explotación de bosques a que se refiere este artículo”. Por su parte en la letra b) del N° 2) del artículo 23° del Decreto Supremo N° 871 del año 1981 del Ministerio de Hacienda, se señala que “las personas naturales que declaren en su Global Complementario rentas provenientes de las explotación de bosques naturales o plantaciones forestales acogidos al Decreto Ley N° 701 del año 1974, tendrán derecho a un crédito especial contra el mencionado tributo equivalente al 50% del impuesto que proporcionalmente afecta a dichas rentas percibidas”.

Cabe señalar que el texto del referido artículo 14° es erróneo, ya que para los efectos del cálculo de Impuesto Global Complementario hace mención a las rentas percibidas y devengadas por el contribuyente, situación que no se compadece con la naturaleza de dicho tributo, el cual de conformidad al artículo 54 N° 1 de la Ley de la Renta sólo grava las rentas percibidas. Este error fue enmendado en el artículo 23 letra a) N° 2 del citado decreto supremo, que se refiere correctamente a las rentas percibidas por el contribuyente sujeto del Impuesto Global Complementario.

El crédito contra el Impuesto Global Complementario, que grava las rentas percibidas por la explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701 de 1974, se calcula de acuerdo a la siguiente formula:

Impuesto Global Complementario Rentas de explotación de
determinado según tabla, incluido X bosques acogidos D.L.

10% de 1 UTA N° 701 de 1974 X 0.5 = Monto crédito

Renta bruta global fomento forestal

Para poder hacer uso de este crédito la renta percibida proveniente de la explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701 de 1974, deben haberse incluido en la renta bruta global del contribuyente. El monto del crédito sólo se puede imputar en el mismo ejercicio de su determinación al Impuesto Global Complementario del año calendario respectivo.

2) El contribuyente que percibe la referidas rentas, de conformidad al N° 3) del artículo 56 de la Ley de Impuesto a la Renta, también tiene derecho a imputar como crédito en contra del Impuesto Global Complementario, el Impuesto de Primera Categoría que efectivamente hayan pagados dichas rentas.

3) El contribuyente deberá imputar contra su Impuesto Global Complementario determinado, en primer lugar el crédito de fomento forestal y a continuación el crédito del artículo 56 N° 3) de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual es susceptible de devolución si su monto excede al impuesto a pagar.

4.2.1.1.5. Impuesto Adicional

En relación al Impuesto Adicional, las rentas que obtengan las personas naturales y jurídicas, sin domicilio ni residencia en Chile, que tengan su origen en la explotación de bosques acogidos a las franquicias del Decreto Ley N° 701 de 1974 están sujetas a las normas generales de tributación de dicho tributo, contenidas en la Ley de Impuesto a la Renta

4.2.2. Tributación de las rentas de la explotación de los bosques naturales y plantaciones forestales acogidos al D.L. N° 701 del año 1974, a contar del 16 de mayo de 1998

4.2.2.1. Generalidades

La Ley N° 19.561 del año 1998, publicada en el Diario Oficial el día 16 de mayo del mismo año, modificó el Decreto Ley N° 701 del año 1974, cuyo texto había sido fijado por el artículo 1° del Decreto Ley N° 2.565 del año 1979, y estableció un nuevo tratamiento tributario para los bosques y plantaciones forestales que se acogieran al referido decreto ley, a contar del día de su publicación. Asimismo el 16 de diciembre de 1998, se publicó en el Diario Oficial, el Decreto Supremo N° 1.341, del Ministerio de Hacienda, sobre reglamento que establece normas contables aplicables a los contribuyentes que realizan actividades forestales de conformidad al Decreto Ley N° 701 de 1974, sobre fomento forestal.

El nuevo inciso del artículo 14 del Decreto Ley N° 701, prescribe que “las utilidades derivadas de la explotación de bosques naturales o artificiales obtenidas por personas naturales o jurídicas estarán afectas al impuesto general de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. Por su parte en el artículo 10° del Decreto Supremo N° 1.341 antes citado, se estableció que “los contribuyentes que realicen actividades forestales en predio calificados en conformidad a las norma del decreto ley (N° 701 del 1974), deberán determinar sus rentas efectivas o presuntas de conformidad a lo establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta y a las normas contenidas en el presente reglamento”.

Del mérito de las disposiciones legales citadas, podemos señalar que las rentas provenientes de la explotación de plantaciones efectuadas a contar del 16 de mayo de 1998 y acogidas al Decreto Ley N° 701 del año 1974, tributarán sobre la base de renta efectiva o presunta dependiendo:

- a) De la forma de determinación de las rentas a que estaba sujeto el contribuyente a la época de plantación; y
- b) De la forma de determinación de las rentas a que está sujeto el contribuyente a la época de explotación.

4.2.2.2. Tributación de los contribuyentes sujetos al régimen de renta efectiva que se acojan a los beneficios del Decreto Ley N° 701 del año 1974

En el inciso primero de artículo 14 del citado Decreto Supremo N° 1.341 del año 1998, se estableció que los contribuyentes que deban determinar sus rentas efectivas, estarán obligados a llevar contabilidad completa por las actividades forestales que realicen. En el inciso segundo del mencionado artículo se señaló que “el sistema de contabilidad de las actividades forestales quedará sometido, en lo que fuere aplicable, a las normas

establecidas en el Código de Comercio, el Código Tributario, en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en otros cuerpos legales sobre la materia”.

En mérito de lo señalado precedentemente, los contribuyentes sujetos a régimen de renta efectiva, que efectúen plantaciones acogidas al Decreto Ley N° 701 del año 1974, pagarán el Impuesto de la Primera Categoría, por las rentas devengadas o percibidas que obtengan de la explotación de éstos, determinadas conforme a las normas de los artículos 29, 30, 31, 32 y 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, sobre determinación de la renta líquida imponible, mediante contabilidad completa y balance general.

Les serán también aplicables a estos contribuyentes, para tales efectos las normas del Decreto Supremo N° 1.139 del Ministerio de Hacienda del año 1990, que establece las normas contables para los contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva o que opten para ello por su actividad agrícola, para los efectos de la Ley de Impuesto a la Renta y que ya hemos analizado precedentemente en relación a los contribuyentes sujetos al régimen de renta efectiva que efectuaron plantaciones acogidas al Decreto Ley N° 701 de 1974, con anterioridad al 16 de mayo de 1998.

Las bonificaciones forestales obtenidas por estos contribuyentes están sometidas al mismo tratamiento tributario que hemos analizado para las plantaciones efectuadas con anterioridad al 16 d mayo de 1998, toda vez que la norma del artículo 12 del Decreto Ley N° 701 del año 1974, no fue modificada por la Ley 19.561 del año 1998.

En cuanto a los Impuestos Global Complementario y Adicional, reiteramos lo señalado en el acápite 2.2.1.1.8. del Capítulo Segundo, íntegramente aplicable en la situación en análisis.

4.2.2.3. Tributación de los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta que se acojan a los beneficios del Decreto Ley N° 701 del año 1974.

De conformidad a lo prescrito en el inciso final del artículo 14 del Decreto Ley N° 701 de 1974, incorporado por la Ley 19.561 del año 1998, en relación con el artículo 13 del Decreto Supremo N° 1.341 de 1998 del Ministerio de Hacienda, los contribuyentes que estando bajo el régimen de renta presunta por su actividad agrícola según lo dispuesto en el artículo 20 N° 1°.- letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se acojan a los beneficios del citado decreto ley, seguirán tributando bajo dicho régimen. Estas normas dicen relación con aquel contribuyente que tributa en base a renta presunta y efectúa plantaciones acogidas al Decreto Ley N° 701 de 1974. En ellas se establece, que las rentas derivadas de la explotación de éstos bosques, queda amparada bajo dicha presunción.

Cabe señalar que en el artículo 17° del citado decreto supremo, se derogó el Decreto Supremo N° 871 del 1981 del Ministerio de Hacienda, que contenía las normas contables y métodos simplificados para el registro y determinación de la renta de explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701 del año 1974, para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

Conforme se establece en inciso final del artículo 14 del Decreto Ley N° 701 y en el artículo 13 del Decreto Supremo N° 1.341, antes citados, estos contribuyentes seguirán tributando bajo el régimen de renta presunta, siempre y cuando:

a) Las ventas netas acumuladas de productos forestales en un periodo móvil de tres años, no sean superiores a las 24.000 unidades tributarias mensuales; y

b) Mantengan los requisitos generales establecidos en el artículo 20 N° 1°.- letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, necesarios para tributar en base a renta presunta.

En el evento de que se dejen de cumplir los requisitos anteriores, el contribuyente a contar del 1° de enero del ejercicio comercial siguiente, deberá tributar en base a renta efectiva. En caso de producirse esta situación, a éste contribuyente le serán plenamente aplicables las normas contenidas en el Decreto Supremo N° 1.139 del año 1990 y que hemos analizado precedentemente a propósito de aquellos contribuyentes sujetos que estando bajo el régimen de renta presunta, por aplicación de lo establecido en el artículo 20 N° 1 de la Ley de la Renta, (conforme su texto establecido por la Ley N° 18.985) o bien porque opten por ello, pasan a declarar renta efectiva sobre la base de contabilidad.

En el artículo 20° N° 1 letra b) de la Ley de la Renta, se establece que se presume de derecho que la renta de la explotación de bienes raíces agrícolas efectuada por su propietario o usufructuario, es igual al 10% del avalúo fiscal del predio. Dentro de dicha presunción quedará amparada la renta proveniente de la explotación de bosques acogidos al Decreto Ley N° 701 del año 1974, siempre y cuando se cumplan los requisitos y limitaciones señaladas en la Ley de la Renta, en el citado decreto ley y en el Decreto Supremo N° 1.341 mencionado.

En cuanto al tratamiento tributario y contable de las bonificaciones percibidas o devengadas por estos contribuyentes, estimamos que no se aplican las normas del artículo 12 del Decreto Ley N° 701 de 1974, por cuanto como bien se reafirma con el tenor del artículo 11 del Decreto Supremo N° 1.341 del año 1998 del Ministerio de Hacienda, para ello se debe determinar la renta efectiva a través de contabilidad, obligación que no extensible a los contribuyente sujetos al régimen de renta presunta. Además, como hemos señalado, tratándose de contribuyentes propietarios, usufructuarios o que exploten a cualquier otro título bienes raíces agrícolas, y que cumplan los requisitos legales, la ley les presume de derecho el monto de la renta obtenida. La norma establecida en letra b) del N° 1°.- del artículo 20 de la LIR, que tiene el carácter de excepcional, es clara al señalar que dichos contribuyentes pagan el Impuesto de Primera Categoría, bajo el sistema de renta presunta. La ley no hace distinción alguna, ya que habla del Impuesto de Primera Categoría en términos generales. En consecuencia en este caso, el monto de la bonificación queda amparado por la presunción de renta, antes referida. La renta presunta determinada se gravará con la tasa general del Impuesto de Primera Categoría. El propietario y el usufructuario podrán rebajar del monto del Impuesto de Primera Categoría el Impuesto Territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta.

En cuanto a los Impuestos Global Complementario y Adicional, reiteramos lo señalado en el acápite 2.2.2.5. del Capítulo Segundo, íntegramente aplicable en la situación en análisis.

4.3. Tributación de los pequeños propietarios forestales

El artículo 33 del Decreto Ley N° 701 de 1974, agregado por la Ley 19.561 del año 1998, establece que los pequeños propietarios forestales estarán afectos en todo caso al sistema de renta presunta establecido en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y no estarán sujetos al sistema de contabilidad forestal establecido en el Decreto Supremo N° 871 del Ministerio de Hacienda y Agricultura, del año 1981. Asimismo señala que tampoco estarán sometidos a las normas tributarias contenidas en el artículo 12 de dicho decreto ley.

CAPÍTULO CUARTO 4. TRIBUTACION DE LAS RENTAS DE CONTRIBUYENTES QUE EXPLOTEN BOSQUES ACOGIDOS AL DECRETO LEY N° 701 DEL AÑO 1974 Y SUS MODIFICACIONES

En el artículo 15 del Decreto Supremo N° 1.341 de 1998 del Ministerio de Hacienda, se estableció que “los pequeños propietarios forestales reconocidos como tales en conformidad a las normas del Decreto Ley N° 701, y que exploten o vendan bosques acogidos a sus disposiciones, tributarán en todo caso, en conformidad al sistema de renta presunta establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En el artículo 2° del Decreto Ley N° 701, se señala se entenderán como pequeños propietarios forestales:

La persona que, reuniendo los requisitos del pequeño productor agrícola, definido en el artículo 13 de la Ley N° 18.910, estos son, que sus activos no superen el equivalente a 3.500 unidades de fomento; que su ingreso provenga principalmente de la actividad agrícola: y que trabaja y es propietario de uno o más predios rústicos, cuya superficie en conjunto no exceda de 12 hectáreas de riego básico, de acuerdo a su equivalencia por zona, fijada en el referido texto legal.

Se considerará que no exceden del equivalente de 12 hectáreas de riego básico, aquellos predios que tengan una superficie inferior a 200 hectáreas, o a 500 hectáreas, cuando éstos se ubiquen en las regiones I a IV, XI, XII, en la comuna de Lonquimay en la IX Región y en la provincia de Palena en la X Región;

Las comunidades agrícolas reguladas por el Decreto con Fuerza de Ley N° 5, de 1968, del Ministerio de Agricultura;

Las comunidades indígenas regidas por la Ley N° 19.253;

Las comunidades sobre bienes comunes resultantes del proceso de reforma agraria;

Las sociedades de secano constituidas de acuerdo con el artículo 1° del Decreto Ley N° 2.247, de 1978; y

Las sociedades a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 19.118, siempre que, a lo menos, el 60% del capital social de tales sociedades se encuentre en poder de los socios originales o de personas que tengan la calidad de pequeños propietarios forestales, según lo certifique el Servicio Agrícola y Ganadero.

En relación a la tributación de Primera Categoría, estos contribuyentes se encuentran en todo caso afectos al sistema de renta presunta, establecido en la letra b) del artículo 20 de la LIR y que hemos analizados en el acápite 2.4 del Capítulo Segundo de esta monografía. En cuanto a Impuesto Global Complementario, también es plenamente aplicable lo señalado en dicho acápite. Creemos que por las particulares características de quienes deben entenderse por pequeños propietarios forestales, no existen en la especie contribuyentes del Impuesto Adicional.

Finalmente, en cuanto al monto de la bonificación, éste queda amparado por la presunción de renta para todos los efectos legales, como ya hemos señalado.

BIBLIOGRAFÍA

Ley N° 18.959

Ley N° 19.561

Decreto Ley N° 701 del año 1974. (Fomento Forestal)

Decreto Ley N° 824 del año 1974 (Ley de Impuesto a la Renta)

Decreto Ley N° 830 del año 1974 (Código Tributario)

Decreto Ley N° 2565 del año 1979.

Decreto Supremo 4.363 del año 1931, del Ministerio de Tierras y Colonización. (Ley de Bosques)

Decreto Supremo N° 4790 del año 1962, del Ministerio de Hacienda.

Decreto Supremo N° 871, del año 1981, del Ministerio de Hacienda del año 1981.

Decreto Supremo N° 1.139, del año 1990, del Ministerio de Hacienda.

Decreto Supremo N° 1.341 del año 1998, del Ministerio de Hacienda.

ASTE M. Christian, Curso de Código Tributario. Santiago, Editorial de Aste Ltda., [s.a.]. Pág. 466.

CATRILEF EPUYAO, Luis. FUT Fondo de Utilidades Tributables. Santiago, Editorial Jurídica Conosur Ltda. Pág. 193.

COMPOSTO CANALES, Arnolfo. Manual de contabilidad para abogados. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1998. Pág. 233.

GORZIGLIA BALBI, Arnaldo. Informe en derecho.

GALLARDO GALLARDO, Enrique. Estatuto de Fomento Forestal, Santiago, Corporación Nacional Forestal, año 2000. Pág. 87.

RADOVIC SCHOEPEN, Angela. Obligación Tributaria. Santiago, Editorial Jurídica Conosur. Pág. 421.

NEIRA MARTÍNEZ, José Francisco. Legislación tributaria aplicable a las actividades forestales. Santiago, Corporación Nacional Forestal, año 1993. Pág. 89.

NEIRA MARTÍNEZ, José Francisco. Legislación tributaria aplicable a las actividades forestales. Temuco, Apuntes Seminario Colegio Ingenieros Forestales, Universidad de Concepción, año 1998.

RENCORET ORREGO, Ernesto. Apuntes de clase, año 2003, Diploma en Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez.

CONTRERAS U. Hugo y GONZÁLEZ S. Leonel. Tributación y Contabilidad Agrícola. Santiago, Editorial Cepet, año 1992.

Manual de Contabilidad para Abogados, Apunte Universidad de Chile.

Manuales de Consultas Tributarias, Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos.

Manuales de Servicio de Impuestos Internos.
Modelo de Código Tributario para América Latina.
Boletín Técnico N° 12, del Colegio de Contadores A.G.
Circular N° 26 del SII del 08.04.76
Circular N° 132 del SII de 05.11.76
Circular N° 13 del SII de 25.01.79
Circular N° 7 del SII de 22.01.90
Circular N° 58 del SII de 19.11.90
Circular N° 5 del SII de 22.01.91
Circular N° 22 del SII de 29.04.91
Circular N° 8 del SII de 28.01.92
Circular N° 6 del SII de 15.01.93
Circular N° 8 del SII de 19.01.94
Circular N° 5 del SII de 18.01.95
Circular N° 4 del SII de 09.01.96
Circular N° 9 del SII de 09.01.97
Circular N°7 del SII de 12.01.98
Circular N° 3 del SII de 11.01.99
Circular N° 6 del SII de 14.01.00
Circular N° 5 del SII de 23.01.01
Circular N° 78 del SII de 09.11.01
Circular N° 11 del SII de 25.01.02
Circular N° 11 del SII de 28.01.03
Circular N° 6 del SII de 29.01.04
Oficio N° 494 del SII de 01.02.77
Oficio N° 545 del SII de 22.02.84
Oficio N° 3.861 del SII de 03.11.86
Oficio N° 2.894 del SII de 27.07.87
Oficio N° 2.986 del SII de 31.07.87
Oficio N° 2101 del SII de 04.07.89
Oficio N° 639 del SII de 18.02.91
Oficio N° 1756 del SII del año 1991
Oficio N° 4522 del SII de 02.11.92
Oficio N° 3148 del SII de 18.10.95
Oficio N° 3.022 del SII de 16.12.97
Oficio N° 1630, del SII de 16.04.03

Oficio N° 3.669 del SII de 03.08.04

Oficio N° 5.113 del SII de 23.11.04

Resolución N° 21 del SII de 29.01.04

ANEXOS N° 1

LEYES, DECRETOS LEYES, DECRETOS SUPREMOS

LEY DE BOSQUES

ARTICULO 3° DEL DECRETO SUPREMO 4.363 DE 1931 DEL MINISTERIO DE TIERRAS Y COLONIZACION

Este artículo está vigente en los términos del artículo 3° transitorio del Decreto Ley N° 2.565 del año 1979.

Artículo 3°.- Los plantíos de bosques artificiales existentes o los que se hagan en terrenos declarados o que se declaren forestales, estarán exentos de impuestos por un período de 30 años.

Esta exención se aplicará no sólo sobre el avalúo del suelo sino también sobre el del arbolado, se referirá a la extensión plantada a contar desde la fecha de la plantación y para disfrutarla deberá el interesado dirigir una solicitud a la Dirección General de Impuestos Internos, acompañada de un certificado del Ministerio de Agricultura en el que conste que los plantíos reúnen las condiciones que fije el Reglamento de esta Ley.

Gozarán también de esta exención los bosques naturales cuya corta se prohíbe en el art° 5° de esta ley, mientras se respeta la prohibición.

Los terrenos utilizables en la industria y en las construcciones que se indicarán en el Reglamento de esta Ley, también estarán exentos del pago de impuestos siempre que ocupen una superficie no inferior a tres hectáreas.

En este caso, la exención sólo se aplicará sobre el valor del suelo y el tiempo que ella dure lo fijará el Ministerio de Agricultura, oyendo a la Dirección General de Impuestos Internos y de acuerdo con el plazo mínimo que el plantío requiera para su explotación.

La exención de impuestos a que se refiere el presente artículo comprende los de Tercera Categoría, el Global Complementario de la Ley de Impuestos a la Renta y el de Herencias.

Quedarán, también, exentos de impuestos de herencia los derechos, cuotas o acciones de los socios en las sociedades que tengan por objeto plantar bosques artificiales, pero sólo en aquella parte de su valor formado por la equivalencia entre el activo social y la parte que en él corresponde a plantíos.

(El inciso 5° fue agregado por la Ley 9.979 de 1951.)

(El inciso 6° fue agregado por la Ley 11.575 de 1954.)

DECRETO SUPREMO N° 4790 DEL MINISTERIO DE HACIENDA DE AÑO 1962

Fecha Publicación: 28.12.1962

Fecha Promulgación: 27.11.1962

AUTORIZA REVALORIZACION ANUAL DE PLANTACIONES DE BOSQUES

Núm. 4.790.- Santiago, 27 de Noviembre de 1962.-

Vistos: estos antecedentes; el oficio N.o 337, de 22 de Octubre de 1962, del Servicio de Impuestos Internos, y

Considerando:

Que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 4.o del DFL. N.o 656, de 1925, modificado por el artículo 3.o del DFL. N.o 265, de 1941, y, finalmente, modificado por el artículo único de la ley número 9.979, la explotación de las plantaciones de bosques artificiales se encuentra exenta de impuestos por un período de 30 años, exención que comprende diversos tributos entre los cuales se encuentran los impuestos a la Renta de 3a. Categoría, Global Complementario, Bienes Raíces, etc., sin perjuicio de que proceda el pago del impuesto de 2a. Categoría sobre los dividendos en dinero que pudieran distribuirse;

Que de acuerdo con el Artículo 16.o del Código Tributario los contribuyentes pueden adoptar tanto para llevar contabilidad como para confeccionar sus inventarios "las prácticas contables adecuadas que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios", entre las cuales se encuentra indudablemente la de asignar a los bienes de su Activo su valor real, y la de establecer anualmente las utilidades devengadas con motivo del crecimiento de los árboles, sin perjuicio de las consecuencias tributarias que de ello se deriven;

Que en el inciso 2.o del artículo 16.o de la ley N.o 7,144, de 1942, se establece que para los efectos de la determinación del capital propio de los contribuyentes podrán aceptarse reavalúos de diversos bienes, entre los cuales se encuentran los inmuebles, cuando los antecedentes proporcionados por el contribuyente para justificar dichos reavalúos sean considerados satisfactorios por la Dirección General de Impuestos Internos y siempre que se pague por una sola vez los impuestos a la renta sobre las sumas íntegras a que asciendan dichos reavalúos, aun cuando ellas correspondan a bienes inmuebles o valores mobiliarios;

Que el artículo 11.o de la ley N.o 9.040, de 23 de Septiembre de 1948, ha establecido que las revalorizaciones de bienes raíces efectuadas por la Dirección de Impuestos Internos en virtud de lo dispuesto por la Ley de Contribuciones a los Bienes Raíces, pasarán de hecho a formar parte del capital propio para todos los efectos legales y que lo mismo se dispone respecto de la revalorización del capital propio según el artículo 26.o de la Ley de la Renta vigente; sin embargo, en el caso de las plantaciones, tratándose de los predios agrícolas, ellas no se incluyen en los avalúos, no obstante constituir jurídicamente bienes raíces, en virtud de una norma de excepción;

Que de esta manera resulta evidente que los contribuyentes pueden revalorizar en sus libros los bienes raíces de acuerdo con los nuevos avalúos que practique la Dirección General de Impuestos Internos, constituyendo con las sumas respectivas un fondo especial de reserva susceptible de capitalizarse de acuerdo con las leyes y reglamentos vigentes;

Que, sin embargo, si un contribuyente se encuentra liberado de impuesto a la renta, puede revalorizar los bienes de su Activo para los efectos de la determinación de su capital propio, sin que pague por esa circunstancia el impuesto de que está exonerado, pues resulta evidente que el propósito que ha tenido el legislador al referirse a las revalorizaciones es el de impedir que por ese medio se evite el pago de los impuestos a que estarían afectas las sumas respectivas si hubieren sido utilidades propiamente tales;

Que el artículo 98.o de la ley número 13.305 autorizó a los propietarios de predios agrícolas que declaren sus rentas efectivas para revalorizar anualmente los bienes de su Activo, ciñéndose a las mismas disposiciones que rigen para los contribuyentes de las

Categorías 3a. y 4a. de la Ley de Impuesto a la Renta, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de la explotación agrícola y según lo determine el Reglamento;

Que, en consecuencia, los contribuyentes a que se refieren las disposiciones señaladas en el primer considerando pueden revalorizar anualmente en sus libros los bosques beneficiados con la exención tributaria, sin pagar impuesto a la renta, debiendo considerarse los valores correspondientes como capital propio para todos los efectos legales, como la manera más razonable de hacer efectiva precisamente la exención tributaria aludida. De otra manera, la exención podría resultar ilusoria para aquellas explotaciones que, en el hecho, se realizan total o parcialmente una vez transcurrido el plazo de exención. En efecto, en este evento las utilidades que realmente se van produciendo de año en año y que de acuerdo con la ley no pagan impuesto a la renta, en el hecho resultarían gravadas si la diferencia en los libros sólo pudiera contabilizarse por el contribuyente en el momento de explotar realmente los bosques de que trata.

Que, al efecto, el artículo 15.o de la Ley de Impuesto a la Renta vigente dispone: "Para los fines de la presente ley, la expresión "renta bruta" comprende los beneficios, utilidades y otras rentas derivadas de la industria, el comercio, las ventas o las transacciones, arrendamientos o explotaciones que tengan por base bienes muebles o inmuebles, poseídos total o parcialmente, o a título precario. Las cantidades a que ascienden las diversas entradas enumeradas serán incluidas en la renta bruta del año en que ellas sean percibidas por el contribuyente, a menos que, en conformidad a las instrucciones impartidas por la Dirección, dichas sumas deban imputarse a un período diverso", lo cual autoriza naturalmente, para que ciertos ingresos o entradas se imputen en períodos en que sean devengados;

Que con este motivo y considerando anteriores, se hace indispensable reglamentar la aplicación de la exención de impuestos a la renta que contempla el artículo único de la ley N.o 9.979,

Decreto:

Los contribuyentes a que se refiere el decreto ley N.o 656, de 1925, modificado por el DFL. N.o 265, de 1931, y por la ley N.o 9.979, podrán revalorizar anualmente sus plantaciones sometidas a dichas disposiciones legales sobre la base de informes de Ingenieros Forestales o Ingenieros Agrónomos con especialización en materias forestales, supervigilados por la Dirección de Agricultura y Pesca del Ministerio de Agricultura y que sean aceptados por la Dirección Regional de Impuestos Internos que corresponda, para los fines de la exención de impuestos. El mayor valor así determinado en cada período deberá ser llevado por el contribuyente a una cuenta denominada "Fondo de Reserva Forestal", que se considerará capital para todos los efectos legales.

Artículos del Decreto Ley N° 701 del año 1974, establecido por el artículo 1° del Decreto Ley N° 2565 del año 1979, vigentes para aquellos bosques y plantaciones forestales efectuadas con anterioridad al 16 de mayo de 1998 y acogidos a dicho Decreto Ley.

Artículo 12.- El Estado en el período de 20 años, contado desde la vigencia del presente decreto ley, bonificará en un 75% y por una sola vez para cada superficie forestada incluida en un plan de manejo, los costos netos de forestación en que incurran las personas naturales o jurídicas de cualquier naturaleza y que se realicen en los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, de acuerdo con las normas fijadas por este decreto ley. De la misma manera se bonificarán los costos netos derivados del manejo de la masa proveniente de la forestación mencionada, y que se haya efectuado en concordancia con las prescripciones del plan de manejo, de acuerdo con las normas que se fijen en el reglamento.

En el caso de las dunas ubicadas en terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, se bonificará además los trabajos previos de estabilización.

Las bonificaciones percibidas o devengadas se considerarán como ingresos diferidos en el pasivo circulante y no se incluirán para el cálculo de la tasa adicional del artículo 21 de la Ley de la Renta ni constituirán renta para ningún efecto legal hasta el momento en que se efectúe la explotación o venta del bosque que originó la explotación, oportunidad en la que se amortizará abonándola al costo de explotación a medida y en la proporción en que ésta o la venta del bosque se realicen, aplicándose a las utilidades resultantes el artículo 14, inciso primero, del presente decreto ley.

Para los efectos previstos en el inciso precedente, anualmente se les aplicará a las bonificaciones devengadas o percibidas, consideradas como ingresos diferidos en el pasivo circulante, las normas sobre corrección monetaria establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, reajustándose en igual forma que los costos incurridos en el desarrollo de las plantaciones forestales incluidos en las partidas del activo.

Las bonificaciones podrán ser cobradas y percibidas por personas distintas del propietario, siempre que el forestador acredite título en virtud del cual plantó y que además conste la renuncia del dueño de dichas bonificaciones en favor de aquél.

El Presidente de la República mediante decreto supremo, reglamentará el procedimiento de pago de las referidas bonificaciones.

Artículo 13.- Los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, los bosques naturales y artificiales, y las plantaciones forestales que en ellos se encuentren, estarán exentos del impuesto territorial que grava los terrenos agrícolas y no se considerarán para los efectos de la determinación de la renta presunta, ni para el cálculo del impuesto global complementario o adicional, en su caso.

Los bosques artificiales y los terrenos en que se encuentren plantados, siempre que se trate de terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, no se computarán para la Ley de Impuesto sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones. Para los efectos del mismo impuesto, el vuelo de los bosques naturales no se adicionará al valor del casco.

El Servicio de Impuestos Internos, con el solo mérito del certificado de calificación otorgado por la Corporación, ordenará la inmediata exención de los impuestos señalados en este artículo.

La exención tributaria correspondiente comenzará a regir a contar de la fecha del certificado de calificación de terreno de aptitud preferentemente forestal a que alude el inciso tercero del artículo 4°, salvo la exención del impuesto territorial, que regirá a contar del 1° de Enero del año siguiente al de la certificación.

El Servicio de Impuestos Internos estará facultado para dividir el rol de avalúo respectivo, si ello fuere procedente y necesario para el ordenamiento tributario.

Artículo 14.- Las utilidades derivadas de la explotación de bosques naturales o artificiales obtenidas por personas naturales o jurídicas estarán afectas al impuesto general de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Para los efectos del impuesto global complementario se deducirá el 50% del impuesto que proporcionalmente afecte a las rentas percibidas o devengadas, provenientes de la explotación de bosques a que se refiere este artículo.

Las sociedades anónimas o en comanditas por acciones, afectas a este decreto ley, pagarán la tasa adicional establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto

a la Renta rebajada en un 50%. Los accionistas, por las utilidades que les distribuyen dichas sociedades y que correspondan a las explotaciones mencionadas en este artículo, determinarán el impuesto global complementario conforme a las normas del inciso anterior, debiendo dar de crédito a dicho impuesto un 20% aplicado sobre las sumas distribuidas por dicho concepto.

No gozarán de la franquicia tributaria establecida en este artículo las rentas obtenidas de la industrialización de la madera u otras actividades industriales conexas.

DECRETO SUPREMO N° 871 DEL MINISTERIO DE HACIENDA DEL AÑO 1981

Fecha Publicación: 18.01.1982

Fecha Promulgación: 02.12.1981

ESTABLECE NORMAS CONTABLES Y METODOS SIMPLIFICADOS PARA EL REGISTRO Y DETERMINACION DE LA RENTA DE EXPLOTACION DE BOSQUES EN CASOS QUE INDICA

Núm. 871.- Santiago, 2 de Diciembre de 1981.- Lo dispuesto en el artículo 5° del Decreto Ley N° 2.565, de 1979; en el artículo 32, N° 8 de la Constitución Política del Estado,

Decreto:

Apruébase el siguiente Reglamento de Normas Contables y Métodos Simplificados para registrar y determinar la renta proveniente de la explotación de bosques, para aquellos contribuyentes que de acuerdo a las normas legales tributarias no están obligados a llevar contabilidad.

TITULO I

Disposiciones Generales

Artículo 1°: Los Contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la explotación de bosques acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974, al Decreto N° 4.363, de 1931, del Ministerio de Bienes Nacionales, y que no estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con las disposiciones de la Ley de la Renta, se regirán por el presente Reglamento para registrar y determinar la renta efectiva de dicha explotación o actividad, y demás fines consiguientes.

No se presumirá renta alguna para los efectos del artículo 20 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de los terrenos de aptitud preferentemente forestal, los bosques naturales y artificiales, mientras no se exploten.

Los bosques naturales y plantaciones forestales que se encuentren ubicados en terrenos agrícolas no acogidos a las franquicias forestales, tributarán conforme al sistema general aplicable a la agricultura, de acuerdo con el artículo 20 N° 1 de la Ley de la Renta.

Artículo 2°: Para los efectos del presente Reglamento se aplicarán, en lo que no sean contrarias a él las definiciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley sobre Impuesto a la Renta, y además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado se entenderá por:

1) "Actividad Forestal", el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la explotación de terrenos de aptitud preferentemente forestal y bosques naturales y artificiales contenidos en ellos.

2) "Explotación de Bosques", la acción de vender o celebrar cualquier otro acto o contrato que sirva para enajenar árboles en pie o trozados, con o sin corteza. Cualquier

grado de elaboración posterior que tenga el trozo se considerará industrialización de la madera u otra actividad industrial conexas y queda comprendida en el inciso final del artículo 14° del Decreto Ley N° 701, de 1974.

3) "Contabilidad o Método simplificado", aquél que se lleve por lo menos en un libro de ingresos y egresos, debidamente timbrado por el Servicio de Impuestos Internos, en el que además se practicará, al 31 de Diciembre de cada año, un inventario de bienes y deudas y un estado de pérdidas y ganancias.

4) "Terrenos de Aptitud preferentemente Forestal", aquéllos que hayan sido reconocidos como tales, de conformidad con las normas del Decreto Ley N° 701 o del Decreto Supremo N° 4.363, de 1931, de Tierras y Colonización.

5) "Forestación", la acción de poblar con especies arbóreas o arbustivas terrenos que carezcan de ellas o que estando cubiertos de vegetación, ésta no sea susceptible de explotación económica, ni mejoramiento mediante manejo.

6) "Plan de Manejo", plan que regula el uso y aprovechamiento racional de los recursos naturales renovables de un terreno determinado, con el fin de obtener el máximo beneficio de ellos, asegurando al mismo tiempo la conservación, mejoramiento y acrecentamiento de dichos recursos.

7) "Depreciación Lineal o Normal", aquel método en que la depreciación anual es una cuota que se determina en proporción a la vida útil del bien.

8) "Vida Útil", la duración de un bien que se determina de acuerdo con su uso o desgaste, en conformidad a las normas que establece el presente Reglamento.

Título II

Normas Contables Simplificadas

Artículo 3°: Las Normas contables quedarán sometidas, en lo que fuere aplicable y no previsto en el presente Reglamento, a las disposiciones que sobre la materia establece el Código Tributario y la Ley de Impuesto a la Renta.

Artículo 4°: Los contribuyentes que ejerzan actividades forestales cualquiera que sea el avalúo del predio o la naturaleza de la explotación, deberán acreditar la renta efectiva proveniente de ellas, conforme a las normas que se establecen en el presente Reglamento.

Artículo 5°: Las normas simplificadas consistirán en registrar las operaciones en un solo libro de ingresos y egresos en el que deberá registrarse además el inventario inicial.

En este libro se asentarán cronológicamente, en columnas separadas, el valor total percibido en el ejercicio por ventas del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores, el valor pagado en el ejercicio por compras y gastos de explotación del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores, los retiros personales en dinero, productos y/o especies, y las adquisiciones o enajenaciones de bienes del activo inmovilizado. Al final de cada ejercicio forestal se practicará en el mismo libro un inventario de bienes y deudas y un estado de pérdidas y ganancias por las operaciones inherentes al giro o explotación. Una copia de dicho inventario y del estado de pérdidas y ganancias, firmado por el contribuyente o su representante legal, deberá acompañarse a la declaración de renta correspondiente.

Artículo 6°: Los inventarios se practicarán en forma detallada, individualizando los bienes y agrupándolos por su naturaleza, uso o destino, siguiendo las normas usuales de contabilidad y las siguientes normas especiales:

a) Se considerarán bienes del activo inmovilizado, los destinados a una función directa y permanente en la actividad forestal, como ser: predios, construcciones, cercos, captaciones de agua para uso doméstico, casas patronales y de inquilinos, instalaciones, herramientas, maquinarias, vehículos, plantaciones, bosques naturales, animales de trabajo adquiridos o criados en el predio hasta el ejercicio contable en que se enajenen y aquéllos que entren a reemplazar los enumerados.

b) Se considerarán bienes del activo realizable aquéllos que se negocian habitualmente. En estas circunstancias se encuentran los bosques y plantaciones forestales en la parte en que se exploten, como asimismo, el trozado de éstos.

Artículo 7°: El inventario inicial se valorizará de acuerdo a las siguientes normas:

a) Los bosques naturales y plantaciones forestales se valorizarán según los montos que se determinen en el instrumento público que constituye el título del propietario o mediante certificado emitido por la Corporación Nacional Forestal. Para estos efectos la Corporación Nacional Forestal podrá fijar las normas internas que reglamenten el otorgamiento de este documento y establecerá los montos teniendo como base los valores que fija esta misma Institución durante el mes de Julio de cada año, para los costos de estabilización de dunas, plantación y manejo por hectáreas para los efectos de hacer efectivas las bonificaciones mencionadas en el Art. 12 del decreto ley 701, reemplazado por el Art. 1 del Decreto Ley 2565 de 1979; o mediante otro procedimiento que establezca dicha Institución. La Corporación Nacional Forestal deberá otorgar el certificado cuando se lo solicite el contribuyente y señalará los montos que establezca en este, en pesos y en unidades tributarias de acuerdo a la fecha del documento. Los valores establecidos en el instrumento público que constituye el título del propietario estarán sometidos al sistema de corrección monetaria en conformidad a las normas del N° 2 del Art. 41 de Ley de la Renta.

En ningún caso los citados valores podrán contemplar el crecimiento natural o vegetativo de los citados bosques y plantaciones.

b) El resto de los activos, se valorizarán inicialmente de conformidad a las normas contenidas en la Ley de la Renta y a falta de estas, a juicio exclusivo del Director del Servicio de Impuestos Internos mediante normas generales.

Artículo 8°: Los estados anuales que se practiquen una vez iniciada la explotación forestal, estarán sometidos al sistema de corrección monetaria en conformidad a las normas del artículo 41 de la Ley de la Renta y demás disposiciones legales y reglamentarias vigentes que fueren aplicables.

Artículo 9°: El estado anual consistirá en un detalle de las pérdidas y de las ganancias y que servirá para determinar la utilidad líquida del ejercicio.

En la columna de "ganancias" se anotará el valor total percibido en el ejercicio, por ventas al contado o al crédito del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores. En la columna de "pérdidas" se anotarán separadamente el total de las compras al contado; la parte pagada de las compras al crédito y de los gastos de explotación, considerando en éstos la amortización proporcional de las bonificaciones percibidas de conformidad a lo dispuesto en el artículo 12° del D.L. N° 701, de 1974, y el monto de las depreciaciones del activo inmovilizado que corresponda al ejercicio.

La diferencia entre los totales de ambas columnas será el resultado del ejercicio. Si el total de la columna de "ganancias" es mayor, la diferencia será utilidad líquida. Por el contrario, si el total de la columna de "pérdida" es mayor, la diferencia será pérdida líquida.

Artículo 10°: La renta de la actividad forestal 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 Reglamento.

Artículo 11°: Se considerarán "ingresos brutos" el monto total de los ingresos provenientes de la actividad forestal, como ser: el producto de las ventas al contado y la parte recibida de las ventas al crédito y, en general, el importe de cualquiera convención que sirva para transferir el dominio de bienes con excepción de los ingresos producidos por las enajenaciones de los bienes del activo inmovilizado, sin perjuicio de la tributación que les afecta según la Ley de la Renta.

Artículo 12°: Las bonificaciones percibidas o devengadas se considerarán como ingresos diferidos en el pasivo circulante y no constituirán renta para ningún efecto legal hasta el momento en que se efectúe la explotación o venta del bosque que originó la bonificación, oportunidad en la que se amortizará abonándola al costo de explotación a medida y en la proporción en que ésta o la venta del bosque se realicen.

Para los efectos previstos en el inciso precedente, anualmente se les aplicará a las bonificaciones devengadas o percibidas, consideradas como ingresos diferidos en el pasivo circulante, las normas sobre corrección monetaria de la Ley de la Renta, según artículo 12° del D.L. N° 701, de 1974.

Las bonificaciones percibidas hasta el 15 de Marzo de 1984 no constituyen renta para ningún efecto legal en conformidad con lo establecido en el artículo 4° transitorio del D.L. 2565 de 1979, por lo tanto, no estarán sujetas a la amortización a que se refiere el art. 12 del D.L. N° 701 de 1974, sustituido por el art. primero del D.L. 2565 y no deben formar parte del Pasivo circulante.

Artículo 13°: Constituirá costo de los ingresos brutos el precio de adquisición de los bienes enajenados y aquellos valores imputables al mismo, como ser reajuste de precios, revalorizaciones, fletes, seguros.

En los casos de explotación de plantaciones forestales acogidas al D.L. N° 701, de 1974, el costo de la parte explotada se calculará en relación con el valor con que figure el bosque o plantación en el activo inmovilizado. Se abonará al costo de la parte explotada la cuota proporcional de la bonificación percibida por la referida plantación, conforme al D.L. N° 701, de 1974, debidamente reajustada. Dicha relación se podrá determinar según la cubicación total de la madera contenida en la plantación y la de la parte explotada, o por cualquier otro medio autorizado previamente por el Servicio de Impuestos Internos. El costo de la parte explotada de la plantación a que se refiere este inciso, se deducirá del valor en que esos bienes figuran en el activo inmovilizado.

Artículo 14°: Constituirán gastos de explotación:

1) El valor de abonos y otros elementos similares ocupados en el respectivo ejercicio forestal. Los desembolsos por nuevas plantaciones forestales no se considerarán como gastos de explotación, sino que incrementarán el activo inmovilizado hasta que inicien su período de explotación.

2) Los gastos comprendidos en el cumplimiento del plan de manejo de la plantación forestal o del bosque natural que se ha explotado en el período que comprende el ejercicio.

Los gastos de manejo de las plantaciones de bosques cuya explotación no se efectúa en el mismo ejercicio, se reajustarán anualmente aplicándose la variación del Índice de Precios al Consumidor, por el período comprendido entre el último día del

mes de Noviembre del ejercicio anterior y el último día del mes de Noviembre del año correspondiente al balance.

3) Los gastos de conservación y mantención de los bienes del activo inmovilizado en la parte que estén destinados a la actividad forestal.

4) Los sueldos, salarios, gastos previsionales y otras remuneraciones por la prestación de servicios personales, destinados a la actividad forestal. Las participaciones, gratificaciones y cualquiera otra asignación, que sean de carácter voluntario, se aceptarán como gasto cuando se paguen y siempre que ellas sean repartidas a cada trabajador en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa o por especialidades dentro de la misma.

Los sueldos, gratificaciones o remuneraciones en general, cualquiera que sea su denominación, pagados a personas que por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, o que por otras circunstancias personales, hayan podido influir, a juicio de la Dirección Regional de Impuestos Internos, en la fijación de las remuneraciones, sólo se aceptarán como gastos en la parte que, según dicha Dirección Regional, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

En caso de que el contribuyente sea una sociedad de personas, deberá entenderse que el término "contribuyente" empleado en el inciso precedente, comprende a los socios de dichas sociedades.

5) Los intereses pagados dentro del ejercicio sobre las cantidades adeudadas siempre que los respectivos préstamos o créditos correspondan a transacciones propias de la actividad forestal.

6) Los impuestos establecidos por leyes chilenas que tengan relación con la actividad forestal y que hayan sido efectivamente pagados. No se aceptarán como gastos el impuesto territorial o de fomento ni los establecidos por la Ley sobre Impuesto a la Renta.

7) La depreciación para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes del activo inmovilizado, con excepción de las plantaciones y bosques y del suelo. Las depreciaciones deberán practicarse aún en los casos de pérdidas en la explotación.

La cuantía de las depreciaciones será determinada de acuerdo con las normas que se señalan más adelante.

En todo caso, los bienes que se destruyan se contabilizarán como gastos de explotación del ejercicio en que ocurra su destrucción por el valor total que tengan en el último inventario; informando oportunamente al Servicio de Impuestos Internos.

8) Las pérdidas sufridas durante el respectivo ejercicio en negociaciones propias de la actividad forestal, incluyendo las que provengan de delitos contra la propiedad, en cuanto no estén cubiertas por seguros y otros medios de indemnización.

9) Las primas de seguros que cubran bienes destinados a la actividad forestal, con excepción de las que se paguen por bienes del activo inmovilizado hasta que éstos entren en funcionamiento.

10) Todos los gastos ordinarios y necesarios para producir la renta de la actividad forestal, que no aparezcan comprendidos en los números anteriores.

Artículo 15°: Sólo se aceptarán los gastos pagados en el respectivo ejercicio para su deducción de los ingresos brutos.

Artículo 16°: Podrán deducirse las pérdidas de hasta cinco ejercicios anteriores, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente. Para estos efectos serán aplicables las normas contenidas en el N° 3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 17°: Las compras, los gastos y demás operaciones deberán acreditarse o justificarse en forma fehaciente a solicitud del Servicio de Impuestos Internos.

Artículo 18°: La depreciación de los bienes del activo inmovilizado quedará determinada básicamente por la vida útil de los mismos y se aplicará desde que los bienes entren en uso.

El Servicio de Impuestos Internos fijará la vida útil de los bienes, previo informe de la Corporación Nacional Forestal. A estos bienes les serán aplicables, en su caso, las normas sobre depreciación acelerada que se encuentren vigentes.

Artículo 19°: La vida útil señalada en el artículo anterior es respecto de bienes nuevos o sin uso, y se computará desde que los respectivos bienes entren a producir o prestar servicios.

Tratándose de bienes que se adquieren usados, la vida útil será aquella que resulte de descontar de la vida útil señalada precedentemente el tiempo en que han sido usados por el propietario anterior. Si esta última información no pudiere obtenerse, el uso se determinará de acuerdo con el año de fabricación del bien, a cuyo efecto servirá de orientación el modelo o características de éste.

Artículo 20°: El valor neto por depreciar de los bienes del activo inmovilizado, en cada ejercicio, estará constituido por su valor original de inversión o adquisición más las mejoras, ampliaciones, desembolsos que deban imputarse al costo de ellos y revalorizaciones legales, incluyendo la del mismo ejercicio, menos la parte depreciada de ellos en ejercicios anteriores.

Artículo 21°: La cuantía de la depreciación lineal anual se calculará básicamente en cada ejercicio, dividiendo el valor neto por depreciar que el bien tenga en el respectivo ejercicio por el número de año de vida útil que aún le queden al mismo bien en ese momento.

TITULO III

De la declaración y pago del Impuesto a la Renta de Primera Categoría

Artículo 22°: La renta derivada de la explotación forestal deberá declararse conjuntamente con las otras rentas clasificadas en la Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de un mismo contribuyente.

Respecto del último ejercicio por término de actividades, la declaración de renta se hará dentro de los dos meses siguientes a dicho término.

A dichas declaraciones se deberá acompañar el estado de pérdidas y ganancias y, además, cuando el Servicio de Impuestos Internos lo estime conveniente, todos aquellos documentos, antecedentes y exposiciones explicativas que se estimen necesarios.

Tratándose de comunidades o sociedades de hecho, para los efectos de la declaración y pago de los impuestos les será aplicable lo establecido en los artículos 5° y 6° de la Ley de la Renta.

Artículo 23°: El cálculo del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, se hará de acuerdo con las siguientes normas:

1) Si las plantaciones forestales existentes al 28 de Octubre de 1974, se encuentran acogidas a la Ley de Bosques, Decreto Supremo N° 4.363 de 1931, de Bienes Nacionales, no se les calculará impuesto de Primera Categoría ni Global Complementario por el tiempo que les falte para la expiración de sus respectivos plazos.

No obstante, para los efectos del Global Complementario de las personas naturales, la renta efectiva determinada se adicionará a otras rentas del contribuyente para el sólo efecto de lo dispuesto en el N° 3 del artículo 54 de la Ley de Impuesto a la Renta.

El Impuesto Habitacional se determinará conforme a los resultados que arroje el Estado de Pérdidas y Ganancias.

Igual inclusión como renta exenta deberán hacer los accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones por los dividendos percibidos, provenientes de la explotación de bosques existentes al 28 de Octubre de 1974 y acogidos al Decreto Supremo N° 4.363, ya mencionado, por el tiempo que falte para la expiración de sus respectivos plazos.

2) Si los bosques naturales o plantaciones forestales que originan la renta están acogidos al D.L. N° 701, de 1974, por encontrarse en terrenos de aptitud preferentemente forestal, se les aplicarán en la determinación de los Impuestos de Primera Categoría, Global Complementario, Adicional y Habitacional, las siguientes normas:

a) Se determinará la renta efectiva conforme al presente Reglamento y se les aplicarán las tasas generales de Primera Categoría, Adicional en su caso, y Habitacional.

b) Las personas naturales que declaren en su global complementario rentas provenientes de este número, tendrán derecho a un crédito especial contra el mencionado tributo equivalente al 50 por ciento del impuesto que proporcionalmente afecta a dichas rentas percibidas.

c) Los accionistas de aquellas sociedades anónimas que les hayan distribuido rentas que correspondan a explotaciones de bosques naturales o artificiales acogidos al D.L. 701, de 1974, tendrán derecho a un crédito sobre su Impuesto Global Complementario de un 20 por ciento sobre el monto de los dividendos percibidos provenientes de las citadas empresas, sin perjuicio de la deducción contemplada en el inciso 2° del artículo 14° del D.L. N° 701, de 1974.

Artículo 24°: El contribuyente que desarrolle actividades forestales gravadas en la Primera Categoría, que declare según contabilidad, procederá a rebajar o descontar del monto del Impuesto de Primera Categoría que resulte de calcularlo en conformidad con las normas precedentes, el monto de los impuestos territoriales pagados por el período al cual corresponde el ejercicio.

Si el predio respectivo estuviere total o parcialmente exento del Impuesto Territorial, la rebaja mencionada se efectuará hasta el monto representativo del impuesto que debería haberse pagado sobre el respectivo avalúo fiscal, de no existir dicha exención. Sólo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja contemplada en este inciso excediere del monto del Impuesto de Primera Categoría, el excedente no podrá imputarse a ningún otro impuesto, ni pedirse su devolución.

TITULO IV

Disposiciones Varias

Artículo 25°: Las personas que inicien actividades de explotación de bosques deberán dar aviso por escrito a la Dirección de Impuestos Internos correspondiente a la ubicación del predio, o del predio principal, si son varios, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que se inicien dichas actividades, acompañando copia del inventario inicial que deberá confeccionarse de acuerdo con las normas del presente Reglamento y en el cual se establecerá el capital o patrimonio líquido destinado a la explotación forestal.

Respecto de los bienes adquiridos por sucesión por causa de muerte o donación, el valor para el asignatario o donatario será el que se le haya estimado para los efectos del Impuesto a las Asignaciones por causa de muerte y donaciones. En el caso de adjudicación en liquidación de sociedades o comunidades que no hayan tenido su origen en una sucesión por causa de muerte ni en una donación, el valor de dichos bienes, para los efectos del inventario inicial, será aquel en que haya sido adjudicado al comunero o socio. Todo ello, sin perjuicio de agregar a dicho valor el monto de los gastos necesarios que el contribuyente haya invertido para adquirir el bien.

Artículo 26°: El presente Reglamento comenzará a regir a contar del ejercicio comercial que se inicie el 1° de Enero de 1982.

Los contribuyentes acogidos a las disposiciones del presente Reglamento quedarán obligados a presentar una declaración anual de Impuesto a la Renta acompañada con el estado de pérdidas y ganancias y el inventario de bienes y deudas, cuando hubieren iniciado la explotación forestal.

Artículo 27°: Déjase sin efecto el Decreto N° 275, de 1979, del Ministerio de Agricultura, sin tramitar.

DECRETO LEY N° 701, DE 1974

Texto vigente según modificaciones introducidas en el D.L. N° 2.565, de 1979, Ley N° 18.959 y Ley N° 19.561.

Artículo primero.- Introdúcense, en el decreto ley N° 701, de 1974, sobre Fomento Forestal, cuyo texto fue reemplazado por el artículo 1° del decreto ley N° 2.565, de 1979, las siguientes modificaciones:

TITULO PRELIMINAR

Artículo 1°.- Esta ley tiene por objeto regular la actividad forestal en suelos de aptitud preferentemente forestal y en suelos degradados e incentivar la forestación, en especial, por parte de los pequeños propietarios forestales y aquella necesaria para la prevención de la degradación, protección y recuperación de los suelos del territorio nacional.

Artículo 2°.- Para los efectos de este decreto ley se entenderá por:

TERRENOS DE APTITUD PREFERENTEMENTE FORESTAL: Todos aquellos terrenos que por las condiciones de clima y suelo no deban ararse en forma permanente, estén cubiertos o no de vegetación, excluyendo los que sin sufrir degradación puedan ser utilizados en agricultura, fruticultura o ganadería intensiva.

FORESTACIÓN: La acción de poblar con especies arbóreas o arbustivas terrenos que carezcan de ellas, o que, estando cubiertos de dicha vegetación, ésta no sea susceptible de ser manejada, para constituir una masa arbórea o arbustiva con fines de preservación, protección o producción.

REFORESTACIÓN: La acción de repoblar con especies arbóreas o arbustivas, mediante siembra, plantación o manejo de la regeneración natural, un terreno que

haya estado cubierto con bosque y que haya sido objeto de explotación extractiva con posterioridad al 28 de Octubre de 1974.

PLAN DE MANEJO: Instrumento que, reuniendo los requisitos que se establecen en este cuerpo legal, regula el uso y aprovechamiento racional de los recursos naturales renovables de un terreno determinado, con el fin de obtener el máximo beneficio de ellos, asegurando al mismo tiempo la preservación, conservación, mejoramiento y acrecentamiento de dichos recursos y su ecosistema.

CORPORACIÓN: la Corporación Nacional Forestal.

BOSQUE: Sitio poblado con formaciones vegetales en las que predominan árboles y que ocupa una superficie de por lo menos 5.000 m², con un ancho mínimo de 40 metros, con cobertura de copa arbórea que supere el 10% de dicha superficie total en condiciones áridas y semiáridas y el 25% en circunstancias más favorables.

CORTA NO AUTORIZADA: Corta total o parcial de bosque efectuada sin plan de manejo aprobado o registrado por la Corporación, según corresponda, en conformidad a lo dispuesto por el artículo 21 de la presente ley, como, asimismo, aquella corta que, contando con plan de manejo previamente aprobado o registrado, se ejecute en contravención de las especificaciones técnicas del programa de corta, especialmente respecto de intervenciones en superficies mayores o distintas que las autorizadas, o de intervenciones en las que se extraiga un porcentaje de área basal, total o por especie, distinto del especificado en el plan de manejo.

DESERTIFICACIÓN: El proceso de degradación de suelos de zonas áridas, semiáridas o subhúmedas secas, resultante de la influencia de diversos factores, tales como variaciones climáticas, actividades humanas u otros.

PEQUEÑO PROPIETARIO FORESTAL: La persona que, reuniendo los requisitos del pequeño productor agrícola, definido en el artículo 13 de la ley N° 18.910, trabaja y es propietaria de uno o más predios rústicos, cuya superficie en conjunto no exceda de 12 hectáreas de riego básico, de acuerdo a su equivalencia por zona, fijada en el referido texto legal. En todo caso, se considerará que no exceden del equivalente de 12 hectáreas de riego básico, aquellos predios que tengan una superficie inferior a 200 hectáreas, o a 500 hectáreas, cuando éstos se ubiquen en las regiones I a IV, XI, XII, en la comuna de Lonquimay en la IX Región y en la provincia de Palena en la X Región. Se entenderán incluidas entre los pequeños propietarios forestales, las comunidades agrícolas reguladas por el decreto con fuerza de ley N° 5, de 1968, del Ministerio de Agricultura, las comunidades indígenas regidas por la ley N° 19.253, las comunidades sobre bienes comunes resultantes del proceso de reforma agraria, las sociedades de secano constituidas de acuerdo con el artículo 1° del decreto ley N° 2.247, de 1978, y las sociedades a que se refiere el artículo 6° de la ley N° 19.118, siempre que, a lo menos, el 60% del capital social de tales sociedades se encuentre en poder de los socios originales o de personas que tengan la calidad de pequeños propietarios forestales, según lo certifique el Servicio Agrícola y Ganadero.

Para los efectos de la aplicación de la tabla de equivalencia de hectáreas de riego básico del inciso primero respecto a los suelos forestales, se considerarán los coeficientes de conversión correspondientes a los suelos no arables y a los suelos de cordillera, según la ubicación de los predios.

En aquellas regiones en que no exista la categoría de suelos no arables se deberán considerar los coeficientes de conversión indicados para los suelos de clase VI y la de los suelos con limitaciones físicas o geográficas para uso ganadero, según su caso.

SUELOS DEGRADADOS: Aquellos suelos de secano y los de clase IV de riego según la clasificación que utiliza el Servicio de Impuestos Internos en la tasación fiscal de los terrenos para determinar los avalúos agrícolas, que presentan categorías de erosión de moderada a muy severa, susceptibles de ser recuperados mediante actividades, prácticas u obras conservacionistas del uso del suelo.

SUELOS FRÁGILES: Aquellos susceptibles de sufrir erosión severa, debido a factores limitantes intrínsecos, tales como pendiente, textura, estructura, profundidad, drenaje, pedregosidad u otros, debidamente certificados por los organismos competentes que establezca el reglamento de esta ley.

TERRENOS CALIFICADOS DE APTITUD PREFERENTEMENTE FORESTAL: Aquellos calificados como tales conforme al procedimiento establecido en el Título I de este decreto ley.

EROSIÓN MODERADA: Aquélla en que los suelos presentan signos claros de movimiento y arrastre de partículas del manto y surcos.

EROSIÓN SEVERA: Aquélla en que los suelos presentan un proceso activo de movimiento y arrastre de partículas del manto y cárcavas.

Artículo 3°.- Derogado.

TITULO I

De la calificación de terrenos forestales

Artículo 4°.- La calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal será efectuada por la Corporación, a solicitud del propietario, quien la presentará conjuntamente con la indicación de la superficie sujeta a forestación. La solicitud podrá comprender, además, actividades de recuperación de suelos degradados o de estabilización de dunas, y deberá acompañarse de un estudio técnico del terreno, elaborado por un ingeniero forestal o ingeniero agrónomo, que contendrá la proposición calificatoria, las actividades que vayan a ejecutarse, como asimismo, las medidas de preservación y protección por adoptar, de acuerdo con las normas que se establezcan en el reglamento.

La Corporación deberá pronunciarse mediante resolución emitida dentro del plazo de 60 días, contado desde la fecha de ingreso de la solicitud a la oficina correspondiente. Si la Corporación no se pronunciare dentro del señalado plazo, se entenderá aprobada la solicitud. No obstante, la Corporación podrá establecer, para determinadas épocas del año o para ciertas áreas geográficas de difícil acceso, plazos superiores al señalado, los que no podrán exceder de 120 días.

La Corporación deberá expedir un certificado que será válido para todos los casos en que la ley o cualquier reglamento exija acreditar la calidad de terreno de aptitud preferentemente forestal.

Artículo 5°.- Si la resolución de la Corporación denegare en todo o parte la solicitud, el requirente podrá reclamar de aquélla ante el juez de letras en lo civil del territorio jurisdiccional en que estuviere situado el inmueble. Si el predio se encontrare ubicado en más de un territorio jurisdiccional, será competente el juez de cualquiera de ellos. El reclamo deberá interponerse dentro del plazo de 30 días contado desde la fecha de expedición de la carta certificada mediante la cual la Corporación notifique el rechazo. Se tendrá para todos los efectos como domicilio del afectado aquél indicado en la solicitud. El tribunal conocerá del reclamo en conformidad a las reglas del procedimiento incidental, en única instancia y sin ulterior recurso, oyendo a las partes afectadas. Podrá exigir un peritaje técnico, cuando

lo estime necesario. La sentencia deberá pronunciarse, en todo caso, dentro del plazo de 60 días, contado desde la interposición del reclamo.

Artículo 6°.- Derogado

Artículo 7°.- La Corporación podrá autorizar la desafectación de la calidad de aptitud preferentemente forestal otorgada a un terreno, sólo por excepción y en casos debidamente justificados. Dicha desafectación se acreditará mediante certificado otorgado por la misma Corporación. En este caso, el interesado deberá reintegrar en arcas fiscales todas las sumas que se hayan dejado de pagar en virtud de franquicias tributarias o bonificaciones otorgadas por el presente decreto ley u otras disposiciones legales o reglamentarias, más los reajustes e intereses legales determinados por el Servicio de Impuestos Internos en conformidad con las normas del Código Tributario.

Si la resolución de la Corporación denegare en todo o en parte la solicitud de desafectación, el requirente podrá reclamar de aquélla de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 5°.

TITULO II

De los planes de manejo

Artículo 8°.- Quienes hubieren efectuado cortas no autorizadas deberán presentar, dentro del plazo de 60 días contado desde la denuncia, un plan de manejo de reforestación o de corrección, según el caso, elaborado por un ingeniero forestal o ingeniero agrónomo especializado.

Sin perjuicio de cumplir con los demás requisitos que se señalen en el reglamento, el plan de manejo deberá considerar la ejecución de todos los trabajos de reforestación en un plazo que no exceda de 2 años, contado desde la aprobación del plan de manejo, salvo que, en mérito del informe de alguno de los profesionales indicados, la Corporación autorice un plazo mayor.

Si la resolución de la Corporación denegare, en todo o en parte, la solicitud de plan de manejo, el requirente podrá reclamar de aquélla de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 5°.

Artículo 9°.- Los pequeños propietarios forestales podrán eximirse de presentar los estudios técnicos y los planes de manejo a que se refiere este decreto ley, siempre que se acojan a los estudios o planes tipo que al efecto elabore la Corporación.

Artículo 10°.- La Corporación podrá objetar los planes de manejo que ante ella se presentaren, dentro del plazo de 120 días contado desde la fecha de su presentación. Si no lo hiciere, se tendrán por aprobados y se otorgará el certificado respectivo, conforme al reglamento.

Si se rechazare por la Corporación el plan de manejo, se estará al procedimiento señalado en el artículo 5°.

Artículo 11°.- En el reglamento que se dicte para la aplicación del presente decreto ley se contemplarán a lo menos, las normas relativas a la calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal y planes de manejo.

TITULO III

De los incentivos a la actividad forestal

Artículo 12°.- El Estado, en el período de 15 años, contado desde el 1° de enero de 1996, bonificará, por una sola vez por cada superficie, un porcentaje de los costos netos de

las actividades que se señalan a continuación, de acuerdo con las especificaciones que se indiquen en la tabla de costos a que se refiere el artículo 15 y siempre que ellas se ejecuten con posterioridad a la aprobación de la calificación de terrenos a que se refiere el artículo 4°, cuando corresponda. Dichas actividades son:

- a) La forestación en suelos frágiles, en ñadis o en áreas en proceso de desertificación;
- b) La forestación en suelos degradados y las actividades de recuperación de dichos suelos o de estabilización de dunas;
- c) El establecimiento de cortinas cortavientos, en suelos de cualquier clase, que se encuentren degradados o con serio peligro de erosión por efecto de la acción eólica;
- d) La forestación que efectúen los pequeños propietarios forestales en suelos de aptitud preferentemente forestal o en suelos degradados de cualquier clase, incluidas aquellas plantaciones con baja densidad para fines de uso silvopastoral. En este caso, la bonificación será de un 90% respecto de las primeras 15 hectáreas y de un 75% respecto de las restantes. Tratándose de las comunidades agrícolas o indígenas a que se refiere el artículo 2°, la superficie máxima por forestar, con derecho a acceder a bonificación por esta causal, será la que resulte de multiplicar el número de comuneros por 15 hectáreas.

La bonificación del 90% se pagará en un 75% de los costos netos una vez verificado el prendimiento y el 15% restante a los 3 años de efectuada la plantación, cuando se compruebe el establecimiento de ésta.

e) La primera poda y el raleo de la masa proveniente de las forestaciones realizadas por los pequeños propietarios forestales, siempre que se hagan dentro de los plazos que establezca el reglamento, y

f) Las forestaciones en suelos degradados con pendientes superiores al 100%.

El porcentaje de bonificación será del 75% de los costos para las actividades a que se refieren las letras a), b), c) y e), beneficio que se pagará conjuntamente con las bonificaciones por recuperación de suelos degradados y por estabilización de dunas, cuando corresponda.

El porcentaje de bonificación sobre los costos netos será de 90% para la forestación señalada en la letra f). La masa proveniente de la misma podrá ser objeto de explotación comercial sólo bajo la modalidad de cortas selectivas o de protección, según especie.

El sistema de otorgamiento de bonificaciones será modificado si durante tres años consecutivos el monto destinado al pago de las mismas excediera, en moneda del mismo valor adquisitivo, la cantidad total de bonificación efectivamente pagada durante el año 1996. Cumplida esta condición, se harán concursos públicos para quienes postulen a bonificaciones por las causales indicadas en las letras a), b), c) y f) precedentes. Sin embargo, para quienes postulen en virtud de las causales indicadas en las letras d) y e), el sistema de otorgamiento de bonificaciones permanecerá inalterado.

Las bonificaciones percibidas o devengadas se considerarán como ingresos diferidos en el pasivo circulante y no se incluirán para el cálculo de la tasa adicional del artículo 21 de la Ley de la Renta ni constituirán renta para ningún efecto legal hasta el momento en que se efectúe la explotación o venta del bosque que originó la bonificación, oportunidad en la que se amortizará abonándola al costo de explotación a medida y en la proporción en que ésta o la venta del bosque se realicen, aplicándose a las utilidades resultantes el artículo 14, inciso primero, del presente decreto ley.

Para los efectos previstos en el inciso precedente, anualmente se les aplicará a las bonificaciones devengadas o percibidas, consideradas como ingresos diferidos en el pasivo circulante, las normas sobre corrección monetaria establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, reajustándose en igual forma que los costos incurridos en el desarrollo de las plantaciones forestales incluidos en las partidas del activo.

El Presidente de la República, mediante decreto supremo, expedido por intermedio del Ministerio de Agricultura, reglamentará el pago de las mencionadas bonificaciones y fijará las bases del concurso público a que se refiere el inciso cuarto.

El Instituto de Desarrollo Agropecuario establecerá líneas de crédito de enlace para financiar la forestación de los pequeños propietarios forestales, de acuerdo con las normas especiales que rigen para los créditos de fomento que otorga dicho Instituto.

Artículo 13°.- Los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal que cuenten con plantaciones bonificadas y los bosques nativos, estarán exentos del impuesto territorial que grava los terrenos agrícolas. Esta exención, respecto de los bosques bonificados, cesará 2 años después de concluida la primera rotación.

Asimismo, estarán exentos del impuesto los terrenos cubiertos con bosques de protección, entendiéndose por tales los ubicados en suelos frágiles con pendientes iguales o superiores a 45% y los próximos a fuentes, cursos o masas de agua destinados al resguardo de tales recursos hídricos. Estos últimos, podrán cubrir una franja equivalente al ancho máximo del cauce natural, la que no podrá exceder de 400 metros medidos desde el borde del mismo.

Para hacer efectiva esta exención, los propietarios de estos terrenos deberán solicitar la correspondiente declaración de bosque de protección, fundada en un estudio técnico elaborado por un ingeniero forestal o ingeniero agrónomo, de acuerdo con las normas generales que establezca el reglamento. La Corporación deberá pronunciarse sobre la solicitud dentro del plazo de 60 días contado desde su presentación. Si ésta no se pronunciare dentro del término indicado, la solicitud se entenderá aprobada.

Los terrenos, plantaciones y bosques a que se refieren los incisos anteriores no se considerarán para los efectos de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones.

El Servicio de Impuestos Internos, con el sólo mérito del certificado que otorgue la Corporación, ordenará la inmediata exención de los impuestos señalados en este artículo, las que comenzarán a regir a contar de la fecha del respectivo certificado, salvo la exención del impuesto territorial, que regirá a contar del 1° de enero del año siguiente al de la certificación.

El Servicio de Impuestos Internos estará facultado para dividir el rol de avalúo respectivo, si ello fuere procedente y necesario para el ordenamiento tributario.

Artículo 14°.- Las utilidades derivadas de la explotación de bosques naturales o artificiales obtenidas por personas naturales o jurídicas estarán afectas al impuesto general de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sin embargo, las personas que exploten bosques por los cuales no se encuentren acogidas a los beneficios establecidos en este decreto ley, deberán declarar la renta efectiva o presunta para los efectos de la Ley de Impuesto a la Renta de acuerdo a lo previsto en el artículo 20, número 1°, letra b), de dicha ley, con excepción del límite de ventas netas anuales el cual, respecto de los productos forestales provenientes del bosque, será de

24.000 unidades tributarias mensuales considerando las ventas en forma acumulada en un período móvil de 3 años.

Las personas que, estando bajo el régimen de renta presunta por su actividad agrícola según lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta, se acojan a los beneficios de este decreto ley, deberán tributar sobre la base de renta efectiva a contar del 1° de enero del ejercicio comercial siguiente de aquél en que superen el límite de ventas que se establece en el inciso anterior. En todo caso, serán también aplicables las demás normas del artículo 20, número 1°, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta cuando el contribuyente realice otras explotaciones agrícolas o cumpla otros requisitos que, según dicho precepto legal, hagan obligatoria la declaración de impuesto sobre la base de renta efectiva.

Artículo 15°.- Para los efectos de hacer efectivas las bonificaciones mencionadas en el artículo 12, la Corporación fijará, en el mes de Julio de cada año y previa aprobación de los Ministerios de Agricultura y de Hacienda, el valor de los costos de las actividades bonificables, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 12, para la temporada del año siguiente, según las diversas categorías de suelos, regiones, especies arbóreas o arbustivas y demás elementos que configuren dichos costos, tales como, adquisición de plantas, actividades de preparación y cercado del terreno, establecimiento de la plantación, labores de protección y los gastos generales asociados a las actividades bonificables. Tratándose de pequeños propietarios forestales, también se considerará la asesoría profesional y los costos de poda y raleo. Los referidos valores se reajustarán conforme a la variación que experimente el Índice de Precios al Consumidor, determinado por el Instituto Nacional de Estadísticas entre la fecha de fijación de ellos y el mes anterior a aquél en que se haga efectivo el cobro de la bonificación.

Si la Corporación no fijare dichos costos dentro del plazo ya señalado, se estará, para los efectos del cálculo y pago de la bonificación a los valores contenidos en la última tabla de costos fijada, los cuales se reajustarán, en este caso y para estos efectos, en la misma forma señalada en el inciso anterior.

El pago de las bonificaciones que corresponda se efectuará por la Tesorería General de la República en el año presupuestario en que éstas se devenguen o con prioridad en el año siguiente, debidamente reajustadas.

Artículo 16°.- Las bonificaciones señaladas en el artículo 12 se pagarán cada vez que los beneficiarios acrediten la nueva superficie forestada o las intervenciones de manejo indicadas en el plan de manejo, mediante un estudio técnico elaborado por un ingeniero forestal o ingeniero agrónomo especializado, previa aprobación de la Corporación. Esta deberá pronunciarse en un plazo de 180 días contado desde la presentación de la solicitud respectiva y si así no lo hiciere, dicha solicitud se dará por aprobada.

El beneficiario de las bonificaciones a que se refiere dicho artículo será el propietario del predio, el que podrá transferirlas mediante instrumento público o privado, suscrito ante un notario público. Estas bonificaciones podrán ser cobradas y percibidas por personas distintas del propietario, siempre que acompañen el documento en que conste su transferencia. El certificado de futura bonificación que extienda la Corporación para aquellos propietarios forestales que califiquen para obtenerla, podrá constituirse, mediante su endoso por el titular del mismo, en garantía para el otorgamiento de créditos de enlace destinados a financiar las actividades objeto de la bonificación.

TITULO IV

De las sanciones

Artículo 17°.- El incumplimiento del plan de manejo por causas imputables al propietario o al forestador, será sancionado, atendida su gravedad, con multa de 5 a 15 U.T.M. por hectárea. Se entenderá siempre como falta grave para estos efectos, el incumplimiento de la obligación de reforestar y de las medidas de protección contenidas en los planes de manejo y en los estudios técnicos de calificación de terrenos de aptitud preferentemente forestal.

Artículo 18°.- Derogado.

Artículo 19°.- Derogado

Artículo 20°.- Derogado.

Artículo 21°.- Cualquiera acción de corta o explotación de bosque nativo, deberá hacerse previo plan de manejo aprobado por la Corporación. La misma obligación regirá para las plantaciones existentes en terrenos de aptitud preferentemente forestal.

No obstante, para cortar o explotar plantaciones efectuadas en terrenos de aptitud preferentemente forestal, ubicadas desde la Región V de Valparaíso hasta la Región X de Los Lagos, ambas inclusive, se requerirá sólo la previa presentación y registro en la Corporación del respectivo plan de manejo, el que deberá contemplar, a lo menos, la reforestación de una superficie igual a la cortada o explotada, con una densidad adecuada a la especie ocupada en la reforestación de acuerdo a criterios técnicos de carácter general, propuestos por la Corporación y las medidas de protección establecidas en el reglamento. Este plan de manejo y su ejecución debe ceñirse a la legislación vigente, no será aplicable a aquél el artículo 10° del presente decreto ley y se tendrá por aprobada la reforestación propuesta desde la fecha de su presentación. Cualquiera otra alternativa de reforestación hará exigible la aprobación previa del plan de manejo por la Corporación.

Los planes de manejo a que se refieren los incisos anteriores deberán ser suscritos por un ingeniero forestal o ingeniero agrónomo especializado, cuando la superficie total del bosque en que se efectúe la corta o explotación sea superior a 10 hectáreas.

La contravención a lo dispuesto en los incisos anteriores hará incurrir al propietario del terreno o a quien efectúe la corta o explotación no autorizada, según determine la Corporación, en una multa que será igual al doble del valor comercial de los productos, cualesquiera que fuera su estado o su grado de explotación o elaboración. Cuando los productos se encontraren en poder del infractor, caerán además en comiso.

Si los productos provenientes de la corta o explotación ejecutada en contravención a lo dispuesto en este artículo fueren enajenados, el infractor será sancionado con una multa equivalente al triple de su valor comercial.

Los productos decomisados serán enajenados por la Corporación.

La contravención a lo dispuesto en este artículo facultará, además a la Corporación para ordenar la inmediata paralización de las faenas, para cuyo efecto podrá requerir el auxilio de la fuerza pública al juzgado de policía local competente, de acuerdo a las normas que se señalan en el artículo 24, el que resolverá su otorgamiento o rechazo dentro del plazo de 48 horas, sobre la base de los antecedentes aportados por la Corporación.

Las plantaciones ubicadas en terrenos que no sean de aptitud preferentemente forestal, no estarán afectas a las disposiciones de este artículo ni a las del artículo siguiente.

Artículo 22°.- La corta o explotación de bosques en terrenos de aptitud preferentemente forestal obligará a su propietario a reforestar una superficie de terreno igual, a lo menos, a la cortada o explotada, en las condiciones contempladas en el plan de manejo aprobado

por la Corporación, o en su caso, presentado en la misma para aquellas excepciones consideradas en el inciso segundo del artículo anterior.

En otros terrenos, sólo se exigirá la obligación de reforestar si el bosque cortado o explotado fuere de bosque nativo, en cuyo caso la reforestación se hará conforme al plan de manejo aprobado por la Corporación, salvo que la corta o explotación haya tenido por finalidad la recuperación de terrenos para fines agrícolas y así se haya consultado en dicho plan de manejo.

La obligación de reforestar podrá cumplirse en un terreno distinto de aquél en que se efectuó la corta o explotación, sólo cuando el plan aprobado por la Corporación así lo contemple. Las plantaciones que en este caso se efectúen se considerarán como reforestación para todos los efectos legales.

El incumplimiento de cualesquiera de estas obligaciones será sancionado con las multas establecidas en el artículo 17, incrementadas en un 100%.

Artículo 23º.- Toda acción de corta o explotación de bosques que se realice en zonas fronterizas, deberá ser autorizada por la Dirección de Fronteras y Límites del Estado. Cuando se trate de peticiones relacionadas con zonas aledañas al límite internacional, la Dirección deberá recabar un pronunciamiento del Ministerio de Defensa Nacional.

Si a juicio de ese Ministerio la corta o explotación de bosques afecta a la seguridad nacional, la Dirección de Fronteras deberá resolver tomando en cuenta lo indicado por dicha Secretaría de Estado.

Esta autorización se solicitará a la Corporación, quien la tramitará a través de la Dirección de Fronteras y Límites, la cual dispondrá de 30 días para ello, transcurridos los cuales se entenderá otorgada.

La resolución que recaiga en la solicitud no será susceptible de reclamo alguno.

Lo dispuesto anteriormente es sin perjuicio del cumplimiento por parte del interesado de las demás exigencias contenidas en el presente decreto ley para la autorización de la acción de corta o explotación correspondiente.

Mientras se tramita la autorización señalada en el inciso primero, se entenderán suspendidos los plazos indicados en los artículos 8º y 10º.

Artículo 24º.- Corresponderá aplicar las sanciones y multas establecidas en el presente decreto ley al juez de policía local que sea abogado, con competencia en la comuna en que se hubiere verificado la infracción, el que conocerá en primera instancia de las denuncias que le formularen los funcionarios de la Corporación o de Carabineros de Chile.

Sin embargo, aquellas infracciones que importen la aplicación de multas superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales y las que se cometieren dentro de una comuna que no tuviere un juez de policía local que fuere abogado, serán resueltas por el que tenga su asiento en la ciudad cabecera de provincia.

Artículo 24º bis.- Detectada una infracción de las disposiciones de esta ley o de su reglamento, los funcionarios de la Corporación deberán levantar un acta en que se consignarán los hechos constitutivos de la infracción, indicando el día, lugar, fecha y hora de la diligencia inspectiva, la circunstancia de encontrarse o no presente el supuesto infractor o su representante legal, así como la individualización de éste, su domicilio, si ello fuere posible, y las normas legales contravenidas.

Con el mérito del acta referida en el inciso primero, el respectivo Director Regional de la Corporación deberá efectuar la correspondiente denuncia ante el tribunal competente, acompañando copia de dicha acta.

Los tribunales a que se refiere el artículo anterior conocerán de las denuncias que se formularen con arreglo a las disposiciones y procedimiento consignados en la ley N° 18.287, salvo lo dispuesto en los artículos 19, 20 y 21 de la mencionada ley.

Tratándose de una primera infracción y si aparecieren antecedentes favorables, el tribunal podrá disminuir la multa aplicable hasta en un 50%. Asimismo, podrá absolver al infractor en caso de ignorancia excusable o de buena fe comprobada.

Los controles podrán realizarse mediante fotografía aérea o sensores remotos, sin perjuicio de otros medios de prueba.

Artículo 24 bis A).- Responderá del cumplimiento del plan de manejo el propietario del bosque, si éste fuere una persona distinta del dueño del predio.

Artículo 24 bis B).- Los funcionarios de la Corporación sólo podrán ingresar en los predios o centros de acopio para los efectos de controlar el cumplimiento de la ley, previa autorización del encargado de la administración de los mismos.

En caso de negativa para autorizar el ingreso, la Corporación podrá solicitar al juez competente el auxilio de la fuerza pública, el cual, por resolución fundada y en mérito de los antecedentes proporcionados por la Corporación, la podrá conceder de inmediato, salvo que resolviere oír al afectado, en cuyo caso éste deberá comparecer dentro del plazo de 48 horas, contado desde su notificación.

TITULO V

Disposiciones generales

Artículo 25°.- Para todos los efectos tributarios relacionados con el presente decreto ley, y sin perjuicio de las responsabilidades y obligaciones que corresponden a los particulares, la Corporación deberá efectuar, en los casos que proceda, las comunicaciones pertinentes al Servicio de Impuestos Internos.

Artículo 26°.- Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 8° del decreto ley N°280, de 1974, los créditos de origen estatal que se otorguen para ejecutar planes de manejo, serán considerados créditos de fomento.

Artículo 27°.- Las menciones referidas a terrenos de aptitud preferentemente forestal efectuadas en los convenios de reforestación celebrados entre la Corporación y cualquier persona natural o jurídica, no tendrán valor para los efectos del presente decreto ley. En consecuencia, los interesados deberán recabar en todo caso la declaración de terrenos de aptitud preferentemente forestal, de acuerdo a las normas del presente decreto ley.

Artículo 28°.- Las sociedades anónimas, con exclusión de los bancos y sociedades financieras, podrán adquirir acciones o derechos en sociedades de cualquier tipo cuyo objeto social principal sea la plantación o explotación de bosques, sin que rijan a este respecto limitaciones legales o reglamentarias.

Artículo 29°.- La Corporación podrá elaborar normas de manejo de aplicación general para determinadas especies o tipos forestales, a las cuales podrán adherirse los interesados.

Asimismo, podrá prestar asistencia técnica gratuita a pequeños propietarios forestales.

Artículo 30°.- Tratándose de concesiones mineras, de servicios eléctricos o de gas, la obligación a que se refiere el artículo 22 corresponderá al respectivo concesionario.

Las obligaciones que se establecen en este decreto ley para el propietario del predio afectarán también a quienes lo sucedan en el dominio, a cualquier título.

La Corporación, a requerimiento de cualquier interesado, certificará la circunstancia de que un determinado predio se encuentra o no afecto a las disposiciones de este cuerpo legal.

Artículo 31°.- La Corporación fiscalizará el cumplimiento de los planes de manejo.

Artículo 32°.- Las acciones destinadas a perseguir las infracciones de este cuerpo legal prescribirán en el plazo de 2 años, contado desde la fecha de la contravención

Artículo 33°.- Los pequeños propietarios forestales estarán afectos en todo caso al sistema de renta presunta establecida en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y no estarán sujetos al sistema de contabilidad forestal establecido en el decreto supremo N° 871, de los Ministerios de Hacienda y de Agricultura, del año 1981. Asimismo, no estarán sometidos a las normas tributarias contenidas en el artículo 12 de este cuerpo legal.

Artículo 34°.- Los pequeños propietarios forestales podrán organizarse para acogerse a los beneficios que ofrece esta ley mediante postulaciones colectivas efectuadas directamente o por sus organizaciones.

Artículo 35°.- El que con el propósito de acogerse a la bonificación establecida en esta ley proporcione antecedentes falsos o adulterados, será sancionado con presidio menor en su grado mínimo a máximo.

Si el infractor hubiese percibido la bonificación, se le aplicará además una multa que será equivalente al triple de la cantidad de dinero percibida indebidamente por tal concepto, reajustada según la variación que experimente el Índice de Precios al Consumidor o el sistema que lo reemplace.

Será competente para conocer de estas sanciones el Juez de Letras que corresponda según las normas generales.

Artículo segundo.- Facúltase al Presidente de la República para que, mediante decreto supremo del Ministerio de Agricultura, fije el texto refundido, coordinado y sistematizado del decreto ley N° 701, de 1974, y todas sus modificaciones, incluidas las disposiciones pertinentes del decreto ley N° 2.565, de 1979. En uso de esta facultad, el Presidente de la República podrá establecer una numeración correlativa de los artículos y desglosarlos, cambiar el nombre y el orden de los títulos y adecuar la redacción de la parte no modificada de este decreto ley con el exclusivo objeto de armonizarla con las nuevas disposiciones que se le incorporan.

Artículo tercero: La Corporación deberá remitir anualmente al Senado antes del 30 de marzo de cada año, la siguiente información:

a) Número total de bonificaciones forestales otorgadas en conformidad con lo dispuesto en el decreto ley N° 701, de 1974, durante el año calendario respectivo, y su monto global, y

b) Número de bonificaciones otorgadas por comuna, con indicación del número de hectáreas beneficiadas en cada una de ellas

Artículo cuarto: Modifícase el inciso segundo del artículo 8° de la ley N° 18.287, que establece procedimiento ante los Juzgados de Policía Local, en la siguiente forma:

a) Intercálase entre los términos "municipal" y "designado", la siguiente frase "o, tratándose de denuncias por infracciones a la legislación forestal, dicha notificación también podrá ser practicada por un funcionario de la Corporación Nacional Forestal".

b) Agrégase, a continuación del punto final que pasa a ser punto seguido, el siguiente párrafo:

"La designación del funcionario de la Corporación Nacional Forestal se hará de una nómina de profesionales y técnicos que semestralmente envíe al Tribunal el Director Regional correspondiente."

Artículos transitorios

Artículo 1°.- Los decretos reglamentarios del decreto ley N° 701, de 1974, que se modifica, mantendrán su vigencia en lo que no sean contrarios a esta ley y en tanto el Presidente de la República no dicte nuevas normas sobre la materia.

Artículo 2°.- Las causas judiciales incoadas por infracciones del decreto ley N° 701, de 1974, que se encontraren pendientes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley continuarán sustanciándose conforme a las normas indicadas en el cuerpo legal que se modifica, hasta su total tramitación, manteniéndose la competencia de los tribunales que las conocen.

Artículo 3°.- Ningún terreno que haya gozado de los beneficios de la bonificación por forestación durante el período de vigencia del anterior decreto N° 701, de 1974, podrá acceder nuevamente a beneficios por este concepto.

Artículo 4°.- Los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal, que cuenten con plantaciones forestales no bonificadas, realizadas con anterioridad a la vigencia de este cuerpo legal, mantendrán las exenciones al impuesto territorial y al impuesto sobre herencias, asignaciones y donaciones en la forma referida en el artículo 13, hasta 2 años después de concluida la primera rotación.

Artículo 5°.- Las plantaciones efectuadas con anterioridad a esta ley y las rentas provenientes de las mismas, continuarán con el régimen tributario que les era aplicable a esa fecha, por lo que no les afectará la derogación de la franquicia tributaria del inciso segundo y siguientes del artículo 14 del decreto ley N° 701, de 1974.

Artículo 6°.- Para los efectos de complementar la definición de Pequeño Propietario Forestal que se contiene en esta ley, facúltase al Presidente de la República para que, en el plazo de 180 días contado desde la publicación de este cuerpo legal, fije los coeficientes de conversión a hectáreas de riego básico de los suelos forestales ubicados en las I, II, III, IV y XII Regiones del país, de la Tabla de Equivalencia de Hectáreas de Riego Básico a que se refiere el artículo 13 de la ley N° 18.910.

Artículo 7°.- No obstante lo dispuesto en el inciso primero del artículo 12 del decreto ley N° 701, de 1974, reemplazado por el artículo primero de esta ley, las actividades allí señaladas que se hayan ejecutado durante el período comprendido entre el 1° de enero de 1996 y la fecha de publicación de esta ley, podrán acogerse a las bonificaciones establecidas en este cuerpo legal.

Lo establecido en el inciso anterior procederá aunque dichas actividades se hubieren efectuado con anterioridad a la calificación de terrenos como de aptitud preferentemente forestal y a la aprobación del plan de manejo correspondiente, siempre que éstas se hubieren efectuado en conformidad a las condiciones establecidas en el nuevo texto del decreto ley N° 701, de 1974.

Con el objeto de presentar dichos estudios técnicos, o de ajustarlos a las condiciones señaladas en el inciso anterior, concédese un plazo de 1 año para solicitar su aprobación.

Para los efectos de hacer efectivas estas bonificaciones, la Corporación fijará en un plazo no mayor de 60 días, previa aprobación de los Ministerios de Agricultura y de Hacienda, el valor de los costos de las actividades bonificables, los cuales se reajustarán en la misma forma señalada en el artículo 15 del decreto ley N° 701, de 1974.

Los plazos referidos en los dos incisos precedentes se contarán desde la fecha de publicación de esta ley.

Artículo 8°.- En tanto no se promulgue la ley sobre recuperación del bosque nativo y fomento forestal, las personas naturales o jurídicas que participen en el proceso de explotación del bosque nativo, deberán acreditar, a requerimiento de la autoridad correspondiente, que los productos primarios que se encuentren en su poder provienen de una corta legalmente autorizada.

DECRETO SUPREMO N° 1.341 DEL MINISTERIO DE HACIENDA DEL AÑO 1998.

Fecha promulgación: 30.09.98

Fecha publicación: 16.12.98

APRUEBA REGLAMENTO QUE ESTABLECE NORMAS CONTABLES APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES FORESTALES DE CONFORMIDAD AL DECRETO LEY N° 701, de 1974, SOBRE FOMENTO FORESTAL

Visto: lo dispuesto en el decreto ley N° 701, de 1974, cuyo texto fue reemplazado por el decreto ley N° 2.565, de 1979, y modificado por la ley N° 19.561; en el DFL N° 294, de 1960, orgánico del Ministerio de Agricultura y el N° 8 del artículo 32° de la Constitución Política de la República.

Decreto:

Apruébese el siguiente reglamento que establece normas contables aplicables a los contribuyentes que realizan actividades forestales de conformidad al decreto ley N° 701, de 1974, cuyo texto fue reemplazado por el decreto ley N° 2.565, de 1979, y modificado por la ley N° 19.561:

TITULO I

De las definiciones

Artículo 1°.- El presente Reglamento establece las normas contables para efectos de la determinación de las rentas provenientes de la explotación, posesión, tenencia y venta de bosques, para aquellos contribuyentes que realicen actividades forestales.

Artículo 2°.- Para los efectos del presente Reglamento se aplicarán, en lo que no sean contrarias a él, las definiciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Asimismo, se entenderá por:

a) ACTIVIDAD FORESTAL: Aquella que tiene por finalidad la obtención de productos forestales, como asimismo la explotación de bosques.

b) CORPORACION: La Corporación Nacional Forestal.

c) DECRETO LEY: El decreto ley N° 701, de 1974.

d) EJERCICIO COMERCIAL: Período de doce meses que termina el 31 de diciembre del mismo año o a la fecha de término de giro.

e) EXPLOTACION DE BOSQUES: Acción de vender o celebrar cualquier otro acto o contrato que sirva para enajenar árboles en pie o volteados.

f) PRIMERA ROTACION: El número de años que transcurre desde el nacimiento de un bosque hasta su corta de cosecha o de regeneración.

g) TERRENOS CALIFICADOS: Aquellos calificados como de aptitud preferentemente forestal, en conformidad a las normas del decreto ley N° 701, de 1974.

TITULO II

Normas tributarias

Artículo 3°.- Los terrenos calificados en conformidad a las normas del decreto ley y que cuenten con plantaciones bonificadas, estarán exentos del Impuesto Territorial, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 13 del decreto ley.

Esta exención cesará 2 años después de concluida la primera rotación.

Artículo 4°.- Los terrenos calificados que cuenten con forestaciones no bonificadas, realizadas con anterioridad al 16 de mayo de 1998, mantendrán las exenciones del Impuesto Territorial hasta 2 años después de concluida la primera rotación.

Artículo 5°.- Los terrenos cubiertos con bosques nativos o los terrenos cubiertos con bosques de protección estarán exentos del Impuesto territorial, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 13 del decreto ley.

Artículo 6°.- Los terrenos, plantaciones y bosques a que se refieren los artículos anteriores, no se considerarán para los efectos de la aplicación de la Ley de Impuestos sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones, de conformidad a lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 13 del decreto ley.

Artículo 7°.- La Corporación, a petición de parte, deberá expedir un certificado, mediante el cual se acredite que los predios que se trate, reúnen los requisitos y condiciones para gozar de las exenciones de los impuestos señalados en los artículos anteriores. En dicho certificado se expresará la circunstancia de que el predio se encuentre cubierto ya sea por plantaciones forestales bonificadas, bosques nativos o bosques de protección.

Artículo 8°.- Los terrenos calificados con anterioridad al 16 de mayo de 1998, que no cuenten con plantaciones, bosques nativos ni bosques de protección, no gozarán de las exenciones del Impuesto Territorial ni del de Herencias, Asignaciones y Donaciones, a contar de la fecha de publicación de la ley N° 19.561.

Para los efectos señalados, la Corporación comunicará al Servicio de Impuestos Internos la nómina de los predios que se encuentran en las situaciones precedentemente indicadas, para que dicho Servicio proceda a ordenar el término de las exenciones de los impuestos de que estuvieren gozando.

Artículo 9°.- Las forestaciones realizadas en terrenos que se hayan efectuado con anterioridad al 16 de mayo de 1998, y las rentas provenientes de su explotación, continuarán con el régimen tributario sobre exención del 50% del Impuesto Global Complementario a que se refiere el inciso segundo del artículo 14 del decreto ley N° 701, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 5° transitorio de la ley N° 19.561.

TITULO III

Normas contables

Artículo 10º.- Los contribuyentes que realicen actividades forestales en predios calificados en conformidad a las normas del decreto ley, deberán determinar sus rentas efectivas o presuntas de conformidad a lo establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta y a las normas contenidas en el presente Reglamento.

Artículo 11º.- El monto de las bonificaciones forestales establecidas en el decreto ley, percibidas o devengadas, se considerarán como ingresos diferidos en el pasivo circulante de aquellos contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva a través de contabilidad, monto que no constituirá renta para ningún efecto legal hasta el momento en que se efectúe la explotación o venta del bosque que originó la bonificación, oportunidad en que se amortizará abonándola al costo de explotación a medida y en la proporción en que ésta o la venta del bosque se realicen.

Artículo 12º.- Los contribuyentes que exploten bosques por los cuales no se encuentren acogidos a los beneficios del decreto ley, deberán declarar la renta efectiva o presunta para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con la salvedad del límite de ventas netas anuales para quedar afectos al sistema de renta presunta para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con la salvedad del límite de ventas netas anuales para quedar afectos al sistema de renta presunta, el cual, respecto de los productos forestales provenientes del bosque, será de 24.000 unidades tributarias mensuales, considerando estas ventas en forma acumulada en un período móvil de 3 años.

Para los efectos de continuar con el sistema de renta presunta, en el límite de ventas respecto de los productos forestales establecido en el inciso anterior, no se considerarán las ventas netas anuales de hasta 8.000 unidades tributarias mensuales que el contribuyente pueda tener por las ventas de otros productos agrícolas.

Artículo 13º.- Los contribuyentes que, estando acogidos al sistema de renta presunta por sus actividades agrícolas según lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta, se acojan a los beneficios del decreto ley, deberán tributar sobre la base de renta efectiva a contar del 1º de enero del ejercicio comercial siguiente a aquel en que superen el límite de ventas netas por los productos forestales, equivalentes a 24.000 unidades tributarias mensuales en un período móvil de 3 años. En consecuencia, en los años previos que no superen el límite de ventas señalado, estos contribuyentes podrán continuar tributando bajo el sistema de renta presunta, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos contenidos en el artículo 20 número 1 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 14º.- Los contribuyentes que por aplicación de lo dispuesto en los artículos anteriores deban determinar sus rentas efectivas, estarán obligados a llevar contabilidad completa por las actividades forestales que realicen.

El sistema de contabilidad de las actividades forestales quedará sometido, en lo que fuere aplicable, a las normas establecidas en el Código de Comercio, en el Código Tributario, en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en otros cuerpos legales sobre la materia.

Artículo 15º.- Los pequeños propietarios forestales reconocidos como tales en conformidad a las normas del decreto ley, y que exploten o vendan bosques acogidos a sus disposiciones, tributarán, en todo caso, en conformidad al sistema de renta presunta establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

TITULO IV

Disposiciones generales

Artículo 16°.- El presente Reglamento comenzará a regir a contar del ejercicio comercial que se inicie el 1° de enero de 1998.

Artículo 17°.- Derógase el decreto supremo N° 871 de 1981, del Ministerio de Hacienda.

DECRETO SUPREMO N° 1.139 DEL MINISTERIO DE HACIENDA DEL AÑO 1991

Fecha Publicación: 05.01.1991

Fecha Promulgación: 18.12.1990

ESTABLECE NORMAS CONTABLES PARA LOS CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A DECLARAR LA RENTA EFECTIVA, O QUE OPTEN A ELLO, PARA LOS EFECTOS DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

Vistos: Lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley N° 18.985, y lo previsto en el artículo 32, N° 8, de la Constitución Política del Estado,

Decreto:

Apruébase el siguiente Reglamento sobre Contabilidad Agrícola aplicable en la determinación de la renta proveniente de la actividad agrícola, para aquellos contribuyentes que, de acuerdo con lo dispuesto en las letras a) y b), del N° 1, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, queden obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa u opten por ella, en virtud de los cambios introducidos a dicho cuerpo legal por la ley 18.985:

Artículo 1°.- Los contribuyentes que estén obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a lo dispuesto en las letras a) y b) del N° 1, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según modificaciones introducidas por la ley 18.985, o que opten por esta modalidad, deberán llevar contabilidad conforme a los sistemas generalmente aceptados y sujetarse, además, a las normas que se establecen en este Reglamento.

Los contribuyentes referidos en el inciso anterior, respecto de los bosques acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N° 701, de 1974 y al Decreto N° 4.363, de 1931 del Ministerio de Bienes Nacionales, se regirán por las normas contables del presente decreto, haciendo aplicable, además, lo dispuesto en los artículos 2°, números 1, 2, 4, 5 y 6; 7°, letra a); 12°, 13° inciso segundo, 14°, números 1, 2 y 3, del Decreto Supremo N° 871, de 1981, del Ministerio de Hacienda.

Artículo 2°.- Para los efectos del presente Reglamento se aplicarán, en lo que no sean contrarias a él, las definiciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley sobre Impuesto a la Renta y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1°.- Por "predio agrícola", todo inmueble o parte de él, cualquiera que sea su ubicación, que esté destinado a la obtención de productos primarios del reino vegetal o animal, o en que existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de dichos productos o que económicamente sea susceptible de producir tales bienes en forma predominante.

2°.- Por "actividad agrícola", el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elaboración, conservación, faenamiento y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia y que predominen en el producto final resultante. La crianza y engorda de animales, en cualquiera forma, constituye actividad agrícola.

3°.- Por "ejercicio agrícola", el período de doce meses que termina el 31 de diciembre del mismo año. El mismo término alcanzará al período menor en el caso del primer ejercicio.

4°.- Por "activo fijo o inmovilizado", los bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola, como ser: predios, construcciones, derechos de aprovechamiento de agua, obras de regadío y drenaje, captaciones de agua, silos, casas patronales y de inquilinos, instalaciones, maquinarias, vehículos, plantaciones frutales y no frutales, bosques naturales, animales que se destinen a la reproducción, a la lechería, al trabajo o a la producción de lana o pelo, aves de postura y reproducción y los animales que se adquieran o críen en el predio para los mismos fines, aunque todavía no estén cumpliendo sus funciones. Los animales señalados se considerarán bienes físicos del activo fijo hasta el ejercicio anterior a aquél en que se enajenen. Asimismo, los bosques y plantaciones no frutales serán considerados bienes del activo fijo hasta el ejercicio anterior al de su explotación.

5°.- Por "activo realizable", aquellos bienes que pueden negociarse habitualmente y los de liquidación o consumo inmediato, como ser: bienes cosechados, semillas, fertilizantes, plaguicidas, maderas, productos por cosechar provenientes de plantaciones o siembras, estas últimas efectuadas en el ejercicio, y los animales no comprendidos en el número anterior, etc.

Artículo 3°.- En aquellas materias no previstas por este Reglamento, se aplicarán las normas contenidas en el Código Tributario, en las demás leyes tributarias, y las normas de derecho común establecidas en leyes generales o especiales.

Artículo 4°.- Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas o que a cualquier título los exploten, quedarán obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, de acuerdo con las normas que al respecto se establecen en las letras a) y b) del número 1.- del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en los artículos 3° y 3° transitorio letra a), de la ley 18.985. El contribuyente que desarrolle la misma actividad podrá optar por pagar los impuestos de la Ley de la Renta sobre la base de la renta efectiva, según lo dispuesto en los incisos décimo y undécimo de la letra b), del número 1.-, del artículo 20 de dicha ley de la renta.

Artículo 5°.- Los contribuyentes a que se refiere el artículo 1° estarán obligados a llevar contabilidad completa por las actividades agrícolas que desarrollen.

La contabilidad de la actividad agrícola quedará sometida, en lo que le fuere aplicable, a las normas establecidas en el Código de Comercio, en el Código Tributario, en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la Ley de Timbres y Estampillas y en otros cuerpos legales.

Al término de cada ejercicio se practicará un balance general de todas las operaciones correspondientes al giro o explotación, firmado por el contribuyente o su representante legal.

Artículo 6°.- El inventario inicial deberá sujetarse a las normas que establece el artículo 3° de la ley N° 18.985, salvo la excepción hecha en el inciso segundo del artículo 1° de este decreto.

Los inventarios posteriores se practicarán al último día de cada ejercicio, en forma detallada, individualizando los bienes y agrupándolos por su naturaleza, uso o destino, siguiendo los procedimientos usuales de contabilidad. Los bienes generados en la actividad agrícola del predio, tales como animales nacidos en él, árboles frutales y no frutales y productos cosechados, no tendrán valor de adquisición o de inversión, salvo que se trate de aquellos que tengan costo de reposición de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3° de la ley 18.985.

Artículo 7°.- La renta líquida imponible de la actividad agrícola demostrada con contabilidad completa se determinará deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta y los gastos incurridos en la explotación, según las normas de los Artículos 29°, 30°, 31° y 33° N°s. 1°, 2° y 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974.

Dicha renta líquida imponible deberá ajustarse de conformidad a lo previsto en el Artículo 32 de la citada ley, sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 8°.- Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, los contribuyentes podrán, para los efectos de facilitar la determinación de la renta imponible, registrar como costo directo de los bienes del activo realizable y de los animales y plantaciones frutales, no frutales y bosques, del activo fijo, el precio de adquisición de ellos y los demás valores imputables al mismo, tales como reajuste del precio, revalorizaciones legales, fletes y seguros.

En este caso, los demás desembolsos en que se incurra para la obtención o mantenimiento de los referidos bienes se considerarán gastos de explotación del ejercicio.

Se podrá considerar como gastos de la explotación agrícola el valor de los abonos, pesticidas y otros elementos similares ocupados en el respectivo ejercicio agrícola; los relacionados con el nacimiento, desarrollo, conservación, faenación y venta de los animales; con la conservación de los árboles y plantas y con la conservación del activo fijo, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del Artículo 1° de este decreto. Los desembolsos por nuevas plantaciones frutales no serán considerados como gastos de la explotación sino que costo de la plantación, hasta que se inicie su producción.

Artículo 9°.- Los contribuyentes a que se refiere el Artículo 1°, sometidos al presente Reglamento, deberán reajustar anualmente su capital propio, las variaciones de éste, y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las normas del Artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En los casos no previstos en este Reglamento ni en el Artículo 41° de la Ley de la Renta, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos fijará las normas de reajustabilidad para determinados bienes, derechos, deudas u obligaciones.

Artículo 10°.- La depreciación por los bienes físicos del activo fijo, se regirá por las normas del artículo 31, número 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contar del mes en que los bienes entren en uso o producción, no aplicándose esta depreciación a los bosques y plantaciones no frutales y al suelo.

ANEXO N° 2

ABREVIATURAS

D.F.L. : Decreto con Fuerza de Ley

D.L. : Decreto Ley.

D.S. : Decreto Supremo

LIR : Ley de Impuesto a la Renta

Pág. : página

SII : Servicio de Impuestos Internos